



Налоговая реконструкция при налоговых проверках: судебная и правоприменительная практика

Октябрь 2026

СОДЕРЖАНИЕ

01

История налоговой реконструкции

От Постановления Пленума ВАС РФ № 53 до последних разъяснений по ст. 54.1 НК РФ; практика 2025–2026 годов

02

НДС и налог на прибыль

Реконструкция по «разрывам» НДС и при признании условных расходов: почему подходы различались и как они сблизились в 2026 году

03

Сложные случаи реконструкции

Отсутствие документов, расчетный метод, экспертиза, дробление бизнеса, переквалификация сделок

04

Практика защиты

Поведение на проверке и при оспаривании: инспекция, поставщики, документы, возражения, жалобы, чек-листы

2026 ГОД ИЗМЕНИЛ ПРАВИЛА РЕКОНСТРУКЦИИ

31.03.2026

Определение ВС РФ № 307-ЭС25-11805 («Вокфорс»)

При умысле расходы по «техническим» компаниям без раскрытия реального исполнителя не учитываются, расчетный метод недоступен

29.06.2026

Обзор ФНС России за I квартал 2026 года, п. 4

Позиция «Вокфорса» доведена до инспекций как ориентир для проверок

21.09.2026

Позиция ФНС России (вебинар, сентябрь 2026)

Реконструкция — только если исполнитель раскрыл сам налогоплательщик, исполнитель работал легально, затраты подтверждены документами



Реконструкция из обязанности инспекции превращается в **право налогоплательщика**, которое нужно заработать содействием на этапе проверки

ИСТОРИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

Доктрина ВАС РФ: необоснованная налоговая выгода (2006–2017)

Статья 54.1 НК РФ и подход «всё или ничего» (2017–2020)

Поворот к реконструкции: письмо № БВ-4-7/3060@, «Мэри», «Спецхимпром» (2021–2023)

Расширение практики (2024–2025)

Ужесточение: дело «Вокфорс» и позиция ФНС (2026)

ЧТО ТАКОЕ НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ

“

Доначисление налогов таким образом, как если бы налогоплательщик не допускал нарушений

п. 2 письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@

1

Не больше, чем установлено законом

Налоговую обязанность следует понимать как обязанность платить налоги в размере не большем, чем установлено законом

Постановления КС РФ от 06.06.2019 № 22-П, от 19.12.2019 № 41-П, от 31.03.2022 № 13-П

2

Восстановление, а не наказание

Выявление необоснованной выгоды не предполагает доначисления в большем размере — иное было бы санкцией, не предусмотренной законом

Определения ВС РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085

3

Не закреплена в НК РФ

Термин «налоговая реконструкция» в законе отсутствует; условия и пределы определяют разъяснения ФНС и судебная практика

В практике: «действительный размер», «обоснованный» и «реконструирующий» расчет налоговых обязательств

ДВА МЕТОДА РЕКОНСТРУКЦИИ

Прямой

по документам фактического исполнителя: договоры, счета-фактуры, накладные, платежи

Расчетный

подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ: по данным об аналогичных налогоплательщиках и рыночным ценам; только для налога на прибыль

МАЯТНИК РЕКОНСТРУКЦИИ: 20 ЛЕТ ПРАКТИКИ

защищенность налогоплательщика ↑



ДО СТАТЬИ 54.1: ДОКТРИНА НЕОБОСНОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ВЫГОДЫ



2006

Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53

- п. 3 — налоговая выгода необоснованна, если операции учтены не в соответствии с их **действительным экономическим смыслом**
- п. 7 — суд определяет объем прав и обязанностей **исходя из подлинного экономического содержания** операции

2012

Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 («Камский завод ЖБИК»)

- при реальности операции расходы **не исключаются целиком**, а определяются по **рыночным ценам**
- бремя доказывания несоответствия цены рынку — на инспекции

2013

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, п. 8

- при отсутствии документов налог на прибыль определяется **расчетным путем** (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)
- **вычеты по НДС** расчетным путем **не определяются** — только документально

Итог эпохи ВАС: реконструкция по налогу на прибыль — стандарт; по НДС — только на основании документов. Эта асимметрия сохраняется до сих пор

2017–2020: СТАТЬЯ 54.1 НК РФ И ПОДХОД «ВСЁ ИЛИ НИЧЕГО»

Статья 54.1 НК РФ

введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ

п. 1

искажение сведений о фактах хозяйственной жизни (дробление, неотражение объектов)

п. 2, подп. 1

основная цель сделки — неуплата (зачет, возврат) налога

п. 2, подп. 2

обязательство исполнено не стороной договора («технические» компании)

✗ Позиция ФНС 2017 года

- при нарушении ст. 54.1 расходы и вычеты по сделке **не учитываются в полном объеме**
- расчетный метод к налогоплательщику, ведущему учет, **не применяется**
- реальность операции значения не имеет, если исполнитель — не сторона договора

Письма ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@

✓ Ответ высших судов

- доначисление — **как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом**; иное — санкция
- налоговая обязанность — **не больше установленной законом**

Определения ВС РФ от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961, от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231, от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789; Постановления КС РФ № 22-П и № 41-П (2019)

2021–2023: ПОВОРОТ К РЕКОНСТРУКЦИИ

10.03.2021

Письмо ФНС № БВ-4-7/3060@

ФНС признала реконструкцию: п. 2 — «как если бы не допускал нарушений»; п. 10 — расходы и вычеты по параметрам реального исполнителя; при неосторожности — расчетный метод

19.05.2021

Определение ВС № 309-ЭС20-23981 («Фирма «Мэри»)

Последствия зависят от роли в потерях казны; при умысле расчетный метод не применяется; расходы — у налогоплательщика, раскрывшего исполнителя

15.12.2021

Определение ВС № 305-ЭС21-18005 («Спецхимпром»)

Если легальный поставщик установлен, необоснованна только наценка «техничек» — и по налогу на прибыль, и по НДС

2022

Определения ВС по дроблению; письмо ФНС № БВ-4-7/13774@

Налоги, уплаченные участниками схемы на спецрежимах, зачитываются в счет доначислений организатору

10.10.2022

Письмо Минфина и ФНС № БВ-4-7/13450@

Реконструкция — при раскрытии реального продавца; учет уточненных деклараций до вынесения решения

03.10.2023

Письмо ФНС № БВ-4-9/12603@ (обзор жалоб)

Инспекция обязана учесть сведения о реальном поставщике, полученные ею самой (импортер, ГТД)

13.12.2023

Обзор Президиума ВС РФ

п. 5: расчетный метод не уравнивает умышленных нарушителей и неосторожных; пп. 13–14 — реконструкция при дроблении

2021–2023

Итог периода

Реконструкция стала общим правилом, но с условием: содействие налогоплательщика и форма вины имеют значение

МЕТОДОЛОГИЯ ФНС И ВС ДО 2026 ГОДА: ТРИ СЦЕНАРИЯ

**Реальный исполнитель
установлен**

Реконструкция **обязательна**: учитываются расходы и вычеты по параметрам фактического исполнителя, снимается только наценка
«Спецхимпром»; письма № БВ-4-7/3060@ (п. 10), № БВ-4-9/12603@

**Умысел:
налогоплательщик сам
организовал схему**

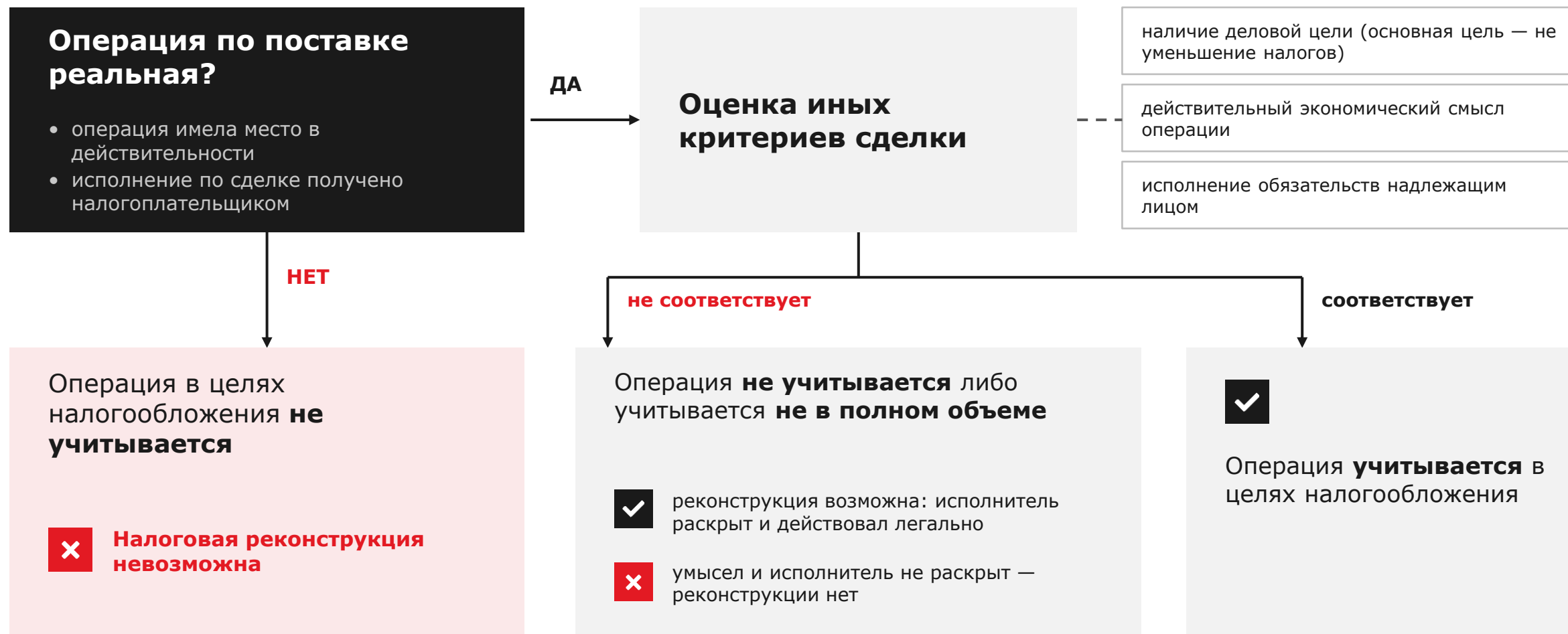
Реконструкция **только при раскрытии** исполнителя и документов; расчетный метод **не применяется**
«Фирма «Мэри»; Обзор Президиума ВС от 13.12.2023, п. 5

**Неосторожность: не
проявил
осмотрительность**

Допускается **расчетный метод** по подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ — по аналогичным налогоплательщикам и рыночным ценам
Письмо ФНС № БВ-4-7/3060@; Определение ВС № 309-ЭС20-23981

В 2026 году второй сценарий стал доминирующим: инспекции квалифицируют как умысел большинство эпизодов с «техническими» компаниями

АЛГОРИТМ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ



2024–2025: СУДЫ РАСШИРЯЮТ РЕКОНСТРУКЦИЮ

61 → 6

млн руб.

ООО «Проминбург»: доначисления
после реконструкции

АС УО от 22.01.2026, № А76-34529/2024

378 → 59

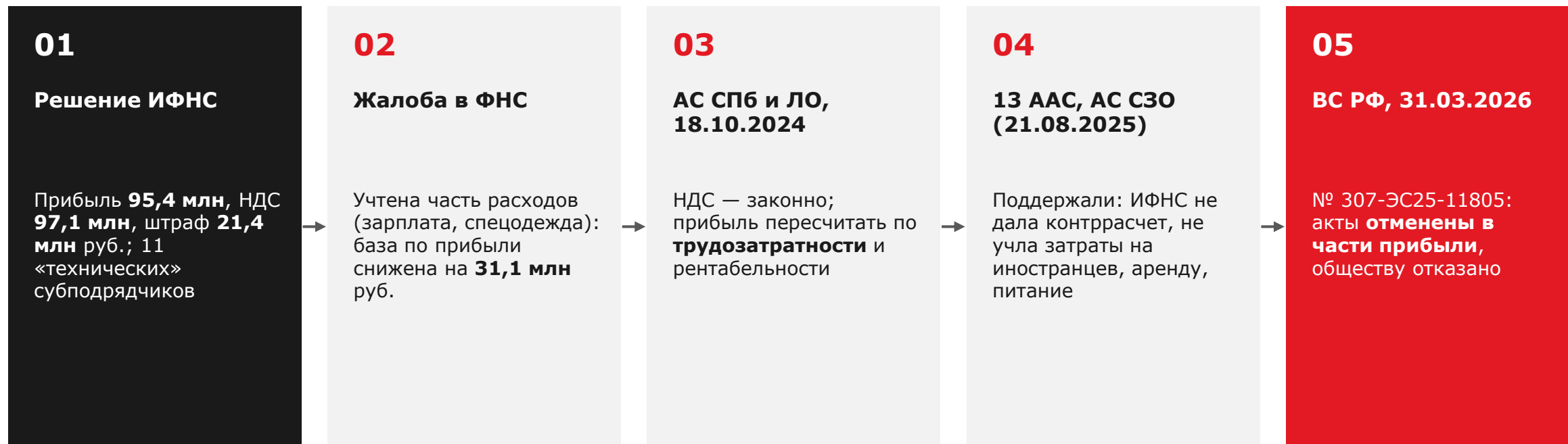
млн руб.

ООО «МПК Селятино»: доначисления
после реконструкции

11 ААС от 11.04.2025, № А65-28457/2024

- ✓ **Импорт через «технички»**
обязательства — по таможенной стоимости и НДС, уплаченному на таможне
ООО «Норд СПМ», 18 ААС от 04.02.2025, № А34-6731/2023
- ✓ **Материальный баланс**
сырье — по рыночной цене под подтвержденный выпуск, на основе судебно-экономической экспертизы
ООО «ПКФ «Атлант-Гофра», АС ЗСО от 02.07.2025, № А46-14597/2023
- ✓ **Оба налога одновременно**
реконструкция только по прибыли недопустима — вычеты НДС по реальным поставщикам восстановлены
АС ПО от 25.11.2024, № А12-34048/2015
- ✓ **Даже при умысле**
умысел сам по себе не основание отказать в реконструкции, если ИФНС знает реальных поставщиков
АС УО от 22.11.2023, № А50-21236/2022
- ✗ **Трудозатратность**
расходы приняты по расчету налогоплательщика, т. к. ИФНС не дала контррасчет — позже отменено ВС
«Вокфорс», АС СЗО от 21.08.2025, № А56-83561/2023

2026: ДЕЛО «ВОКФОРС» — ПУТЬ ПО ИНСТАНЦИЯМ



НДС: 97,1 млн руб. — не восстановлен

Вычеты по «техническим» субподрядчикам сняты; ни одна инстанция их не вернула

Налог на прибыль: доначисление признано законным

Расходы на «теневые» ресурсы не признаны; расчет трудозатрат и среднеотраслевая рентабельность отвергнуты

«ВОКФОРС»: ЧЕТЫРЕ ТЕЗИСА ВЕРХОВНОГО СУДА

1

Теневые расходы экономически не оправданы

«Затраты в виде денежных средств, перечисленных техническим организациям и иным лицам, действующим вне рамок законного хозяйственного оборота... не могут рассматриваться как расходы»

подп. 2 п. 2 ст. 54.1, п. 1 ст. 252 НК РФ

2

Расчетный метод не легализует затраты

Легализация затрат по недостоверным (фиктивным) первичным документам путем применения расчетного способа не допускается

Обзор ФНС за I квартал 2026 года, п. 4

3

Расходы — только у содействовавшего

«Право на учет расходов может быть реализовано лишь налогоплательщиком, содействовавшим в устранении потерь казны, раскрывшим сведения и документы, позволяющие установить лицо, осуществившее фактическое исполнение»

развитие позиции «Фирма «Мэри» (2021)

4

Расчеты налогоплательщика — не доказательство

Заключение специалиста — «элемент позиции данного лица», не имеет заранее установленной силы; довод о среднеотраслевой рентабельности отклонен

налогоплательщик привлекал теневые ресурсы, но хотел налогообложения как в легальном секторе

ВТОРОЕ ПОЛУГОДИЕ 2026: ПОЗИЦИЯ ЗАКРЕПЛЯЕТСЯ

31.03.2026

Определение ВС «Вокфорс»

Стандарт для организаторов формального документооборота

29.06.2026

Обзор ФНС за I квартал 2026 г., п. 4

Позиция доведена до инспекций

21.09.2026

ФНС: новый алгоритм реконструкции

Три обязательных условия — см. справа

Позиция ФНС: реконструкция возможна, только если

1

реального исполнителя **раскрыл сам налогоплательщик**

2

исполнитель **действовал в рамках законного хозяйственного оборота**

3

затраты **подтверждены документально**



Риск расширительного толкования

Стандарт применяют ко всем, у кого в цепочке есть «техническая» компания: купив и продав товар, компания платит налог на прибыль и НДС со всей выручки без учета реальных затрат

КАССАЦИЯ 2025–2026: УМЫСЕЛ БЛОКИРУЕТ РЕКОНСТРУКЦИЮ

Дело	Обстоятельства	Доначисления	Итог
A55-28176/2025 ООО "Инжтраст"	5 «технических» контрагентов; работы выполнены силами общества и неоформленных физлиц	НДС 16,4 млн; прибыль 17,6 млн	Реконструкции нет
A65-23876/2025	Транзит и обналичивание; работы выполнены физлицами и ИП без НДС; нет источника вычета	НДС 91,1 млн; прибыль 23,1 млн	Реконструкции нет
A75-15963/2025 ООО «АТУ-Север»	Транспорт куплен самим обществом через «технички»; водители проходили медосмотр на базе общества	49,3 млн	Реконструкции нет
A40-282448/2025 ООО «Новотэк»	8 «технических» контрагентов; документы о реальных исполнителях не представлены	Прибыль 20,9 млн; НДС 20,9 млн	Расчетный метод не применен
A40-286020/2021 ООО ПГ «МБМ»	«Техническое» звено между обществом и заводом; общество противодействовало раскрытию — дело отграничено от «Спецхимпрома»	Прибыль 40,9 млн; НДС 36,8 млн	Реконструкции нет
A51-18292/2022 ООО «Восточный актив»	Общество раскрыло импортеров в ходе спора — инспекция провела реконструкцию по этой части	НДС 45,8 млн; прибыль 35,4 млн	Частичная реконструкция

Вывод: при доказанном умысле единственный путь к учету расходов — раскрыть исполнителя и представить его документы

НДС И НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ: РЕКОНСТРУКЦИЯ ПО «РАЗРЫВАМ» И УСЛОВНЫМ РАСХОДАМ

Два налога — две логики реконструкции

Асимметрия до 2026 года: НДС снимают, расходы восстанавливают

Когда вычеты по НДС всё же восстанавливали

«Разрывы» в АСК НДС-2: как считают и как спорить

2026: налог на прибыль стал «как НДС»

ДВА НАЛОГА — ДВЕ ЛОГИКИ РЕКОНСТРУКЦИИ

НДС

Природа

вычет — документально подтвержденное право (ст. 169, 171, 172 НК РФ)

Условие

источник вычета сформирован: реальный поставщик — плательщик НДС, налог уплачен в бюджет

Расчетный метод

невозможен (п. 8 Постановления Пленума ВАС № 57)

Поставщик без НДС

производитель на УСН за «техничкой» на ОСН — **полный отказ** в вычете

Ключевое доказательство

«разрыв» в цепочке АСК НДС-2

Налог на прибыль

Природа

экономически обоснованные и документально подтвержденные расходы (ст. 252 НК РФ)

Условие

реальность операции и параметры фактического исполнения

Расчетный метод

допустим при неосторожности (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ)

Поставщик без НДС

полное исключение затрат на реальный товар — **искажение** обязательств

Результат

«условные расходы» — по цене реального исполнителя или рыночной цене

Определения ВС РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 («Здоровая ферма»), от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981 (ООО «Тройка», № А49-6991/2020)

ДО 2026 ГОДА: АСИММЕТРИЯ КАК НОРМА

Дело	НДС	Налог на прибыль
ООО «Тройка», Определение ВС от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981	Полный отказ: семена фактически куплены у производителей — неплательщиков НДС	Полное исключение реальных затрат искажает обязательства — расходы учитываются
ООО «Эф Пять Персонал», АС МО от 29.05.2023, № А40-73337/2022	Реконструкция неприменима	Исполнители установлены — обязательства скорректированы
АС ПО от 09.06.2025, № А49-7140/2023	Отказ: формальный документооборот со спорными поставщиками	ТМЦ оплачены, использованы в работах, цены рыночные — расходы учтены
АС СКО от 13.03.2024, № А53-39104/2022 (ВС отказал в передаче 24.06.2024)	Отказ: перевозки фактически выполнены ИП на УСН и ЕНВД	Расчетный метод по актам и накладным с маршрутами, госномерами и ФИО водителей
АС УО от 01.07.2025, № А76-11379/2022	Отказ: совпадение IP, обналичивание	Судебная экспертиза подтвердила потребность в материалах — расчетный метод

НДС — «всё или ничего», налог на прибыль — «по существу»: так было до «Вокфорса»

КОГДА ВЫЧЕТЫ ПО НДС ВСЁ ЖЕ ВОССТАНАВЛИВАЛИ

Общее условие

Установлено лицо, которое действовало в **легальном обороте**, осуществило фактическое исполнение и **уплатило НДС** в бюджет

Если налог не уплачен лишь частью звеньев, вычет снимается только в части **«схемной» наценки**; если не уплачен никем или исполнитель без НДС — отказ полностью

«Спецхимпром», Обзор ВС № 1 (2022), п. 20

- ✓ **Импорт: ввозной НДС по ГТД**
номера деклараций в счетах-фактурах + база «Таможня-Ф» → вычет НДС, уплаченного при ввозе
Обзор ФНС (письмо № БВ-4-9/12603@), п. 1.2; АС МО от 13.03.2025, № А40-60611/2023
- ✓ **ГСМ у реальных поставщиков**
вычет подтвержден в части, приходящейся на реальных поставщиков; снята только наценка
АС ПО от 24.07.2024, № А12-4144/2023
- ✓ **Импортер установлен**
реконструкция по НДС и прибыли по счетам-фактурам и накладным импортера
АС МО от 22.07.2024, № А40-107707/2022
- ✓ **Поставщик без наценки**
реальный поставщик исчислил НДС, перепродажа «техничке» без наценки → вычет
АС ВВО от 03.12.2025, № А39-8040/2023
- ✓ **Раскрытие после проверки**
доводы о реальном поставщике подлежат оценке, даже если заявлены позднее
Определение ВС от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323

«РАЗРЫВЫ» ПО НДС: КАК СЧИТАЮТ И КАК СПОРИТЬ

КАК ДЕЙСТВУЕТ ИНСПЕКЦИЯ



«Деревья» АСК НДС-2

разрыв в цепочке = несформированный источник вычета;
основа претензии



Расчет по данным деклараций

номера, даты и суммы счетов-фактур; исключение
«проблемного» товарного потока — признан надлежащим
методом (АС МО от 06.03.2025, № А40-264512/2023)



Расширительное толкование 2026

претензии к покупателям у реальных контрагентов,
вовлеченных в «платформы бумажного НДС»

КАК СПОРИТЬ

43%

а не 100% — такую долю несформированного
источника показал анализ полных выгрузок
АИС «Налог-3»; недоимка снижена вдвое

- требовать **полные выгрузки** «деревьев» связей с суммами, а не фрагменты
- привлекать специалиста для анализа цепочки и доли разрыва
- доказывать осмотрительность: последствия нарушений контрагентов не возлагаются на не знавшего о них налогоплательщика (Обзор ВС от 13.12.2023, п. 1)
- отделять себя от организатора схемы — разрыв на 2–3 звене не равен умыслу
- использовать готовность контрагента подтвердить исполнение

2026: ПОДХОДЫ СБЛИЗИЛИСЬ — ПРИБЫЛЬ СТАЛА «КАК НДС»

Вопрос	До 2026 года	С 2026 года
Расчетный метод при умысле	Окружные суды допускали (АС УО, № А50-21236/2022; АС СЗО по «Вокфорсу», 21.08.2025)	Запрещен: легализация затрат расчетным способом не допускается
Кто устанавливает исполнителя	Инспекция обязана учесть сведения, полученные ею самой (письмо № БВ-4-9/12603@, «Спецхимпром»)	Налогоплательщик раскрывает сам; находки инспекции реконструкцию не запускают
Расходы на неоформленный персонал	Учитывались по расчету трудозатратности	Экономически не оправданы (подп. 2 п. 2 ст. 54.1, ст. 252 НК РФ)
Доказательства налогоплательщика	Заключение специалиста, среднеотраслевая рентабельность	«Элемент позиции» без заранее установленной силы
Налог на прибыль по сути	Налог с прибыли: выручка минус реальные расходы	Налог с выручки без учета затрат (при умысле)
НДС	Вычет при легальном исполнителе-плательщике НДС	Без изменений — но доказать «легальность» исполнителя сложнее

УМЫСЕЛ ИЛИ НЕОСТОРОЖНОСТЬ: ОТ ЭТОГО ЗАВИСИТ ВСЁ

Критерий	Умысел: организатор схемы	Неосторожность: «пострадавший» налогоплательщик
Поведение	контролировал «технических» контрагентов, создал формальный документооборот	не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента
Стандарт доказывания для ФНС	очевидные доказательства — «вне всяких сомнений»	перевес доказательств — достаточно убедительных оснований
Учет расходов	только при раскрытии реального исполнителя и его документов	расчетный метод возможен, но после «Вокфорса» — крайне затруднителен
Вычеты НДС	снимаются полностью	снимаются по разрывам; сохраняются при легальном исполнителе-плательщике НДС
Штраф	40% (п. 3 ст. 122 НК РФ)	20% (п. 1 ст. 122 НК РФ)

! Инспекции нередко выводят умысел из формальных признаков — разрывов и негатива по контрагенту.
Форму вины нужно оспаривать отдельно, на практике недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ)

ЧТО ПО-ПРЕЖНЕМУ РАБОТАЕТ В 2026 ГОДУ

РАБОТАЕТ

- ✓ **Легальный исполнитель раскрыт**
и подтвержден документами — «Спецхимпром» не отменен; снимается только наценка
- ✓ **Импорт**
таможенная стоимость, пошлины и ввозной НДС по ГТД
- ✓ **Неосторожность, а не умысел**
расчетный метод по налогу на прибыль остается доступным («Мэри», Обзор ВС, п. 5)
- ✓ **Отграничение от «Вокфорса»**
доказанная непричастность к схеме, реальные контрагенты в цепочке, содействие проверке

НЕ РАБОТАЕТ ПРИ УМЫСЛЕ

- ✗ **Расчет трудозатрат**
без раскрытия реальных исполнителей
- ✗ **«Теневой» персонал**
неоформленные работники, выплаты «в конвертах»
- ✗ **Заключение специалиста вместо документов**
суд оценивает его как позицию стороны
- ✗ **Ссылки на рентабельность отрасли**
нельзя требовать налогообложения как в легальном секторе

СЛОЖНЫЕ СЛУЧАИ РЕКОНСТРУКЦИИ

Отсутствие документов: чем подтвердить реальные параметры

Расчетный метод: когда применим и какие методики работают

Экспертиза в споре о реконструкции

Дробление бизнеса: консолидация, зачет налогов, амнистия

Переквалификация сделок

НЕТ ДОКУМЕНТОВ: ЧЕМ ПОДТВЕРДИТЬ РЕАЛЬНЫЕ ПАРАМЕТРЫ

Бремя доказывания — на налогоплательщике

Нет пономенклатурной связи

без содействия в установлении оприходования и реализации каждой позиции реконструкции нет
Определение ВС от 30.05.2024 № 303-ЭС24-6187 («Сфера Мебель»)

Услуги не соотнесены с партиями

доставку нельзя привязать к конкретным партиям товара
Определение ВС от 23.11.2023 № 304-ЭС23-22368 («Барнаульское ДРСУ № 4»)

Гражданский спор — не преюдиция

реальность доказывается в налоговом споре заново
Определение ВС РФ от 05.04.2024 № А12-19911/2022 («ОВК-Строй»)

Расчет не заменяет документы

сверхнормативные потери без документов не учтены
№ А63-9805/2021 («Россети Северный Кавказ»)

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА, КОТОРЫЕ СУДЫ ПРИНЯЛИ



Бухгалтерские и кассовые документы участника
средний процент себестоимости для «неучтенного» товара
АС УО от 26.09.2024, № А76-40425/2022



Акты и транспортные накладные
маршруты, госномера, ФИО водителей + документы реальных перевозчиков
№ А53-39104/2022



ГТД и данные «Таможня-Ф»
стоимость ввезенного товара, пошлины, ввозной НДС
письмо № БВ-4-9/12603@, п. 1.2; № А40-60611/2023



Документы исполнителей по поручениям ИФНС
предприниматели подтвердили оказание услуг
АС СЗО от 28.08.2025, № А56-78939/2024

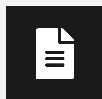


Счета-фактуры и акты на списание
ТМЦ, спецтехника, запчасти, ГСМ по документам контрагента
АС ЗСО от 14.03.2025, № А45-14517/2023

РАСЧЕТНЫЙ МЕТОД: КОГДА ПРИМЕНИМ



МЕТОДИКИ РАСЧЕТА ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ПРАКТИКЕ



Таможенная стоимость

стоимость товара, пошлины и ввозной НДС по ГТД

ООО «Норд СПМ», № А34-6731/2023



Материальный баланс

сырье по рыночной цене под подтвержденный выпуск продукции

ООО «ПКФ «Атлант-Гофра», № А46-14597/2023



Средний % себестоимости

для товара, происхождение которого не установлено

№ А76-40425/2022



Рыночные ставки по займам

проценты аффилированным физлицам — по банковским ставкам периода

ОАО «Карпинский ЭМЗ», № А60-21992/2023



Данные АСК НДС-2

исключение «проблемного» товарного потока по данным АСК НДС-2

№ А40-264512/2023



Трудозатратность

приняли три инстанции, но ВС отверг при умысле и нераскрытых исполнителях

«Вокфорс», № А56-83561/2023

ЭКСПЕРТИЗА В СПОРЕ О РЕКОНСТРУКЦИИ



Что показывает практика

- **судебно-экономическая экспертиза** — основа расчета по материальному балансу (№ А46-14597/2023)
- судебная экспертиза подтвердила **необходимость материалов** — расходы определены расчетным методом (№ А76-11379/2022)
- **заключение специалиста** — «элемент позиции», без заранее установленной силы («Вокфорс»)
- дело на **83 млн руб.** (2025): расчеты НП отклонены, суд не обязан назначать экспертизу при достаточности доказательств ИФНС



Экспертные методики

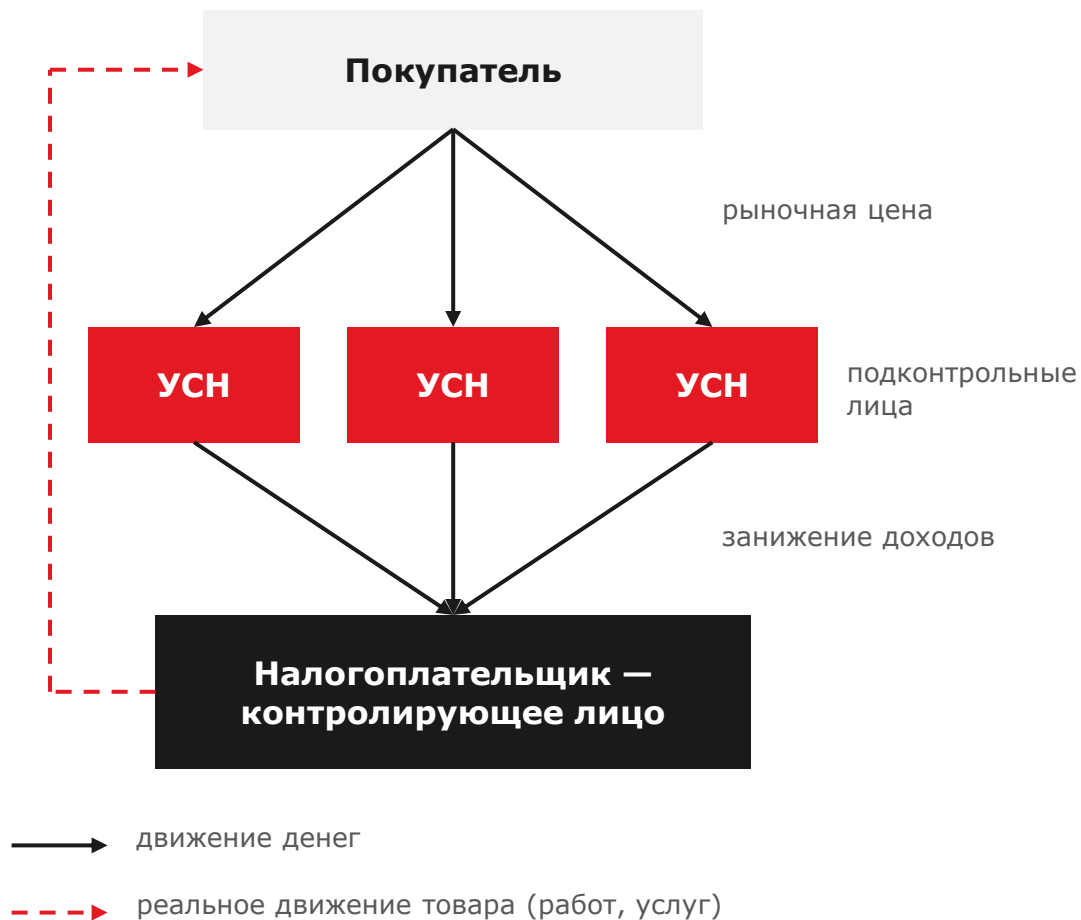
- **метод прямых затрат** — по документам реального поставщика
- **метод аналогов и прямых закупок**: экономия при закупке у производителя 0,82% — посредник экономически оправдан
- **анализ разрывов** АСК НДС-2: несформированный источник 43%, а не 100%



Как использовать

- в проверке — права по п. 7 ст. 95 НК РФ: отвод эксперта, свои вопросы и кандидатуры, ознакомление с заключением
- в суде — **ходатайство о судебной экспертизе** (ст. 82 АПК РФ): товароведческой и экономической
- вопросы — о параметрах операции: объем, цена, трудоемкость, а не о правовой оценке

СХЕМА «ДРОБЛЕНИЯ БИЗНЕСА»



Признаки схемы «дробления бизнеса»

- ✓ «Упрощенцы» осуществляют деятельность **в интересах налогоплательщика**
- ✓ «Упрощенцы» **не выполняют реальных функций**; документы оформляют от своего имени в интересах контролирующего лица
- ✓ Деятельность ведется с использованием **одних и тех же работников и иных ресурсов** при тесном организационном взаимодействии
- ✓ Осуществляются **неразрывно связанные** направления деятельности, составляющие **единый производственный процесс** с общим результатом
- ✓ Иные признаки

ПРАВИЛА НАЛОГОВОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ ПРИ «ДРОБЛЕНИИ БИЗНЕСА»



- 1** Доначисление — таким образом, как если бы налогоплательщик **не допускал нарушений**: консолидируются **доходы** и **расходы** всех участников
- 2** Учитываются ранее не заявленные **вычеты по НДС** и **налоги**, уплаченные участниками в рамках **спецрежимов**
- 3** Недоимка **по НДС** определяется выделением налога из выручки всех участников **по расчетной ставке**, а не начислением сверху
- 4** Налоги по спецрежимам — **фискальные эквиваленты налога на прибыль**: зачитываются сначала в налог на прибыль, остаток — в иные недоимки, в т. ч. НДС
- 5** Зачет — **на дату фактической уплаты** участниками схемы: пени и штрафы пересчитываются
- 6** **Возврат** участникам налогов по **уточненным декларациям**, «обнулившим» обязательства, **не допускается**

Письма ФНС России от 14.10.2022 № БВ-4-7/13774@, от 06.12.2024 № БВ-4-7/13842@; Обзор Президиума ВС РФ от 13.12.2023, пп. 13–14; Определения ВС РФ от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 23.03.2022 № 307-ЭС21-17713

ДРОБЛЕНИЕ: ПРАКТИКА ЗАЧЕТА И КОНСОЛИДАЦИИ

ГК «УправдомЪ»

№ А43-21183/2020; дважды направлено ВС на новое рассмотрение (Определение от 17.10.2022 № 301-ЭС22-11144)

22

юрлица на УСН под единым брендом

- третий круг (АС Нижегородской обл., 12.12.2024): уплаченный УСН **полностью погасил** доначисленный налог на прибыль
- остаток УСН зачен в счет **НДС**
- пени и штраф по налогу на прибыль — не начисляются



ИП Шупиков, № А63-18516/2020

консолидируются не только доходы, но и налоги УСН участников
Определение ВС от 23.12.2022 № 308-ЭС22-15224



ООО «Росинтех», № А50-25520/2022

дробление на ОСН: доходы и расходы группы консолидируются, внутригрупповые обороты исключаются
АС УО от 22.10.2025



ООО «Универсал», № А70-22771/2022

зачет УСН и вычеты НДС по ТМЦ, закупленным всеми звеньями группы
АС ЗСО от 13.02.2026



ООО «МаринТЭК», № А51-14487/2023

при новом рассмотрении учтены расходы ИП, доход по декларациям УСН, НДС по расчетной ставке — доначисления снижены до 26,9 млн руб.
кассация оставила решение в силе



ИП Потапова, № А12-29416/2024

из доначислений вычтены налоги, уже уплаченные участниками схемы
АС ПО от 04.02.2026

АМНИСТИЯ ЗА ДРОБЛЕНИЕ: 2026 ГОД — ПОСЛЕДНЕЕ ОКНО

2026

последний налоговый период, за который нужно исчислить налоги без дробления, чтобы сохранить освобождение за 2022–2024 годы

Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ, ст. 6

Что прощается

недоимки, пени и штрафы, возникшие из-за дробления за 2022–2024 годы

Условие

добровольный отказ от схемы: налоги за 2025 и 2026 годы исчислены так, как если бы бизнес не дробился

Порядок

заявление не требуется; рекомендации — письмо ФНС России от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@

Чего не покрывает

периоды до 2022 года, нарушения без дробления, схемы с «техническими» компаниями

ЗА ПРЕДЕЛАМИ «ТЕХНИЧЕК»: ПЕРЕКВАЛИФИКАЦИЯ СДЕЛОК



Агентский договор с ИП → трудовые отношения

исключено агентское вознаграждение, учтены зарплата и командировки, вычтены УСН и взносы «агента»

АС ВВО от 21.03.2025, № А11-2304/2022



«Займы» от руководителя → выручка

поступления переквалифицированы в выручку, доначислены НДС и налог на прибыль

ООО «Семья», АС ПО от 23.10.2025, № А12-10549/2024



Авансы по предварительным договорам → заем

начислены проценты и включены в базу по налогу на прибыль

ООО «Втормет», 17 ААС от 19.02.2026, № А71-14505/2023



Взаимозависимое «техническое» звено

правила о ценах между взаимозависимыми лицами не применяются — сделка не исполнялась

АС ВВО от 07.10.2025, № А29-31/2024



Переквалификация по экономическому смыслу обязательства рассчитаны исходя из подлинного содержания операции

ООО «Завод инновационных технологий», АС ВВО от 01.05.2025, № А79-2907/2022



Завышенные проценты по займам

расходы приняты по рыночным банковским ставкам периода

ОАО «Карпинский ЭМЗ», АС УО от 25.11.2025, № А60-21992/2023

ПРАКТИКА ДОСТИЖЕНИЯ АДЕКВАТНОЙ РЕКОНСТРУКЦИИ

Дорожная карта: где и что делать

Взаимодействие с инспекцией и поставщиками

Процессуальные действия и пакет документов

Переговоры, возражения, апелляционная жалоба, суд

Чек-листы и типичные ошибки

КОГО СТАНДАРТ «ВОКФОРСА» ЗАТРАГИВАЕТ В ПЕРВУЮ ОЧЕРЕДЬ



УРОВЕНЬ РИСКА ДОНАЧИСЛЕНИЙ

Строительство

доля субподряда достигает 60–80%



очень высокий

Клининг

ручной труд, неоформленные работники — как в деле «Вокфорс»



очень высокий

Аутстаффинг

основные затраты — персонал, низкий входящий НДС



очень высокий

Логистика

сложные цепочки перевозчиков и посредников



высокий

Инжиниринг

специалисты и субподрядчики под проекты



высокий

Производство

кооперация, риск формального документооборота



средний

! Что делать: **пересмотреть цепочки субподряда**, перейти на прямые договоры с реальными исполнителями, по спорным контрагентам **заранее собрать документы** о фактическом исполнении

ДОРОЖНАЯ КАРТА: ОКНО ДЛЯ РЕКОНСТРУКЦИИ – ДО РЕШЕНИЯ



ОКНО ДЛЯ РЕКОНСТРУКЦИИ

1	2	3	4	5	6	7
До проверки	Выездная проверка	Акт проверки	Возражения	Рассмотрение, доп. МНК	Жалоба в УФНС	Суд
досье контрагентов, внутренний аудит, оценка рисков	пояснения, документы, подготовка к допросам	анализ эпизодов, расчет ДНО	1 месяц (п. 6 ст. 100 НК РФ)	участие, ходатайства, УНД (ст. 101 НК РФ)	1 месяц (ст. 139.1 НК РФ)	3 месяца (ч. 4 ст. 198 АПК РФ)

Как можно раньше!

До решения по ВМП

доп. мероприятия налогового контроля; учет уточненной декларации при вынесении решения

После решения

уточненная декларация → камеральная или повторная выездная проверка

В суде

оценка относимости, допустимости и достоверности каждого нового доказательства — без формального отказа

ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ИНСПЕКЦИЕЙ

ЧТО ДЕЛАТЬ

- ✓ **Письменное ходатайство о реконструкции** с раскрытием исполнителей и признанием отдельных эпизодов (как в деле № А53-39104/2022)
- ✓ **Собственный расчет** действительных обязательств: прямым и расчетным методом
- ✓ **Ходатайство о доп. мероприятиях** контроля: истребование документов у реальных исполнителей (ст. 93.1 НК РФ)
- ✓ **Ознакомление со всеми материалами** (п. 2 ст. 101 НК РФ), включая выгрузки АСК НДС-2
- ✓ **Уточненные декларации до решения** — инспекция обязана их учесть

ЧЕГО ИЗБЕГАТЬ

- ✗ **Противодействие** раскрытию — именно так дело ПГ «МБМ» отграничили от «Спецхимпрома»
- ✗ **Полное отрицание** без запасной позиции о реконструкции
- ✗ **Несогласованные показания** сотрудников о контрагентах
- ✗ **Документы «из ниоткуда»**, созданные после начала проверки
- ✗ **Откладывание** раскрытия до суда

РАБОТА С ПОСТАВЩИКАМИ И РЕАЛЬНЫМИ ИСПОЛНИТЕЛЯМИ

1

Идентифицировать

кто фактически исполнил, в каком объеме и по какой цене; цепочка движения товара

2

Оценить последствия раскрытия

физлица и бригады → риск переквалификации в трудовые отношения, НДСЛ и взносы; «серые» компании → новые эпизоды

3

Получить документы исполнителя

договоры, счета-фактуры, УПД и ТН, акты, платежи, сведения об уплате налогов и ресурсах

4

Обеспечить содействие исполнителя

готовность подтвердить исполнение на допросе и по поручению инспекции, раскрыть затраты

5

Подтвердить товарный след

сертификаты, паспорта изделий, номера ГТД в счетах-фактурах, маршруты доставки

“

Основная и субсидиарная позиции

- **основная** — сделка реальна и исполнена заявленным контрагентом; выгоды нет
- **субсидиарная** — если суд согласится с ИФНС, обязательства определяются с учетом раскрытых исполнителей и расчета
- раскрытие исполнителя не означает согласия с переквалификацией (АС УО, № А50-21236/2022)

СОПРОВОЖДЕНИЕ ПРОЦЕССУАЛЬНЫХ ДЕЙСТВИЙ



Допросы (ст. 90 НК РФ)

подготовка сотрудников по контрагентам; участие представителя; проверка протокола. Показания прорабов и ИТР весомее разнорабочих (обзор № БВ-4-9/12603@, п. 2)



Истребование (ст. 93, 93.1)

реестр переданных документов; ходатайство о продлении срока; никаких «досозданных» документов



Осмотр и выемка (ст. 92, 94)

присутствие представителя, опись изъятых, копии документов, замечания в протокол



Экспертиза (ст. 95)

отвод эксперта, свои вопросы и кандидатуры, ознакомление с заключением



Материалы проверки (п. 2 ст. 101)

ознакомление со всеми материалами, включая доп. МНК и данные АСК НДС-2



Рассмотрение (ст. 101)

личное участие, письменная позиция и расчет, ходатайства о доп. МНК и смягчающих обстоятельствах

ПАКЕТ ДОКУМЕНТОВ ДЛЯ РЕКОНСТРУКЦИИ



Реальность операции

- ☐ ТН, ТТН, путевые листы, весовые документы
- ☐ пропуска, GPS, логи, фото и видео, ТЗ
- ☐ складской учет, приемка заказчиком (КС-2, КС-3)



Реальный исполнитель

- ☐ договоры, счета-фактуры, УПД, акты, платежи
- ☐ сведения об уплате им налогов
- ☐ ресурсы: персонал, техника, склад



Цена и объем

- ☐ прайс-листы, сравнимые сделки — не цены «с потолка»
- ☐ данные ГТД, материальный баланс
- ☐ калькуляции себестоимости и маржи по реальной цепочке



Осмотрительность

- ☐ досье: «почему именно этот контрагент»
- ☐ проверка через «Прозрачный бизнес»
- ☐ проверка ресурсов до сделки

Расчет действительных налоговых обязательств

Несколько вариантов (прямой и расчетный), с методикой и ссылками на документы; без расчета требование о реконструкции — слабая позиция

ПЕРЕГОВОРЫ С ИНСПЕКЦИЕЙ: ЧТО РЕАЛЬНО ОБСУЖДАТЬ



Форма вины

умысел ↔ неосторожность: штраф 40% или 20% (п. 1 и 3 ст. 122 НК РФ) и доступ к расчетному методу



Объем эпизодов

исключение реальных контрагентов и операций, по которым есть документы



Параметры реконструкции

по всем налогам одновременно, с учетом уплаченных исполнителями налогов и даты зачета



Уточненные декларации

подача до вынесения решения — учет при определении недоимки



Смягчающие обстоятельства

снижение штрафа не менее чем в 2 раза (ст. 112, п. 3 ст. 114 НК РФ)



Амнистия

для эпизодов дробления 2022–2024 годов — оценить условия 176-ФЗ

ВОЗРАЖЕНИЯ НА АКТ: СТРУКТУРА ПОЗИЦИИ

Основная позиция

необоснованной выгоды нет: реальность операции, осмотрительность, исполнение надлежащим лицом — если это доказуемо, реконструкция не понадобится

Форма вины

умысел не доказан: недоказанная виновность приравнивается к доказанной невиновности (п. 6 ст. 108 НК РФ; АС МО от 25.07.2025, № А40-19808/2024)

Субсидиарно — реконструкция

требование определить действительные обязательства + собственный расчет с документами исполнителей

Параметры расчета

реконструкция по всем налогам; зачет налогов, уплаченных исполнителями и участниками схемы, на дату уплаты

Санкции

смягчающие обстоятельства, снижение штрафов, пересчет пеней

Срок — 1 месяц со дня получения акта (п. 6 ст. 100 НК РФ). Все документы — сразу с возражениями

АПЕЛЛЯЦИОННАЯ ЖАЛОБА И СУД



Апелляционная жалоба в УФНС

1 месяц со дня вручения решения (п. 2 ст. 139.1 НК РФ); решение не вступает в силу до рассмотрения жалобы

- ссылки на обзоры ФНС: инспекция обязана учитывать собственные данные о реальном исполнителе (письмо № БВ-4-9/12603@)
- отграничение от «Вокфорса»: нет сопричастности, исполнитель легален, содействие было
- новые документы — с объяснением причин непредставления ранее (п. 4 ст. 140 НК РФ)
- досудебный порядок обязателен (п. 2 ст. 138 НК РФ)



Арбитражный суд

3 месяца со дня, когда стало известно о нарушении прав (ч. 4 ст. 198 АПК РФ)

- **обеспечительные меры** — приостановление решения одновременно с заявлением
- **ходатайство о судебной экспертизе** (ст. 82 АПК РФ) — вместо внесудебных заключений
- новые доказательства оцениваются по существу — исключение формальной позиции (Определение ВС от 22.08.2022 № 310-ЭС22-13933)
- суд может сам пересчитать обязательства или обязать инспекцию

ЧЕК-ЛИСТ: ЭТАП ПРОВЕРКИ

☐ Составлен реестр спорных контрагентов и эпизодов с оценкой рисков по каждому

☐ По каждому эпизоду определен **реальный исполнитель**, объем и цена

☐ Оценены последствия раскрытия: НДФЛ, взносы, новые эпизоды

☐ Получены **документы исполнителей** и их согласие на содействие

☐ Сотрудники подготовлены к допросам; назначен ответственный за протоколы

☐ Ведется реестр документов, переданных по требованиям

☐ Подано **письменное ходатайство о реконструкции** с расчетом

☐ Запрошено ознакомление с материалами и данными АСК НДС-2

☐ Рассмотрена подача уточненных деклараций **до решения**

☐ Зафиксированы доказательства **отсутствия умысла** и сопричастности

ЧЕК-ЛИСТ: ЭТАП ОСПАРИВАНИЯ

☐ Возражения поданы в течение 1 месяца, с приложением всех документов

☐ Позиция выстроена уровнями: выгоды нет → нет умысла → реконструкция

☐ Расчет ДНО в нескольких вариантах — по всем налогам

☐ Учтены налоги, уплаченные исполнителями и участниками схемы, и дата зачета

☐ Аргументы против «Вокфорса»: легальность исполнителя, содействие

☐ Заявлены смягчающие обстоятельства и снижение штрафа

☐ Жалоба в УФНС подана в 1 месяц; новые документы — с обоснованием

☐ Заявление в суд в 3 месяца; одновременно — обеспечительные меры

☐ Подготовлено ходатайство о судебной экспертизе с вопросами о параметрах операции

☐ Отслеживаются обзоры ФНС и ВС: практика меняется ежеквартально

ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ



Пассивность

ожидание, что инспекция сама проведет реконструкцию: после 2026 года этого не произойдет



Раскрытие без подготовки

раскрытие «серых» исполнителей и физлиц без оценки рисков переквалификации



Смешение НДС и прибыли

шансы по налогам разные — аргументы и приоритеты нужно разделять



Игнорирование возражений

документы, не представленные до решения, суд оценивает скептически



Отсутствие расчета

требование реконструкции без собственного расчета — декларация, а не позиция



Ставка на специалиста

в 2026 году — «элемент позиции», а не доказательство реальных затрат



Спасать всю схему

требовать учесть всё, включая фиктивную маржу, вместо реального расчета



Забывать о логистике

без доказательств перевозки, хранения и ресурсов реальность операции не подтвердить

ВЫВОДЫ

1 Реконструкция — не автоматическая обязанность инспекции, а **право налогоплательщика**, которое зарабатывается содействием

2 Подходы по НДС и налогу на прибыль сблизились: при умысле нет документов легального исполнителя — **нет ни вычетов, ни расходов**

3 Расчетный метод остался только для неосторожных — **борьба за форму вины** становится ключевой

4 При дроблении **зачет налогов участников** — устойчивое правило; 2026 — последний год для амнистии

5 Окно для реконструкции — **до вынесения решения**: раскрытие, документы и расчет нужны на проверке