

ВАСИЛЬЕВА Евгения Григорьевна,

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры уголовного права и уголовного процесса
ФГБОУ ВО Адыгейского государственного университета,
e-mail: mail@law-books.ru

ХАЧАК Бэла Нальбиевна,

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры уголовного права и уголовного процесса
ФГБОУ ВО Адыгейского государственного университета,
e-mail: mail@law-books.ru

ШАДЖЕ Азамат Мухамчериевич,

доктор юридических наук, директор Института права
ФГБОУ ВО Адыгейского государственного университета,
профессор Заслуженный юрист Республики Адыгея,
Почетный работник сферы образования
Российской Федерации,
e-mail: mail@law-books.ru

ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫЙ РАЗМЕР НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ: ДОПУСТИМЫЕ ГРАНИЦЫ НАЛОГОВОЙ ОПТИМИЗАЦИИ И УГОЛОВНО-ПРАВОВЫЕ ЗАПРЕТЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. В статье анализируется понятие «действительное налоговое обязательство», как инновационный институт с неоднозначной правовой природой в российском праве, о допустимых границах налоговой оптимизации и действующих уголовно-правовых запретов с акцентом на практическую его реализацию при расследовании налоговых преступлений в РФ, актуальные вопросы квалификации по ст. 198, 199 УК РФ. Авторами рассматриваются конституционно-правовые основы налоговых обязательств, роль Федеральной налоговой службы и Следственного комитета РФ в механизме установления действительного размера налоговых обязательств (далее - ДРНО), значение института налоговой реконструкции при налоговой оптимизации и нормативная база (включая ст. 54.1 НК РФ) при расследовании налоговых преступлений. Приводятся характерные особенности при расследовании, квалификации незаконной налоговой оптимизации в РФ, типичные проблемы доказывания и установления действительного размера налогового обязательства, рекомендации по унификации методик расчёта реального ущерба бюджетной системе РФ и взаимодействия органов при квалификации налоговых преступлений по ст. 198, 199 УК РФ.

Ключевые слова: действительный размер налогового обязательства; критерии разграничения; налоговая оптимизация; налоговая реконструкция; налоговые преступления; ст. 198, 199 УК РФ; возмещение ущерба бюджету РФ.

VASILYEVA Evgenia Grigoryevna,

Ph.D. in Law, Associate Professor of the Department
criminal law and criminal procedure Adyghe State University,
assistant professor

KNACHAK Bela Nalbievna,

Ph.D. in Law, Associate Professor of the Department
criminal law and criminal process of the Adyghe State University,
assistant professor

THE ACTUAL SIZE OF TAX OBLIGATIONS: PERMISSIBLE BOUNDARIES FOR TAX OPTIMIZATION AND CRIMINAL PROHIBITIONS IN THE RUSSIAN FEDERATION

Annotation. *The article analyzes the concept of “actual tax liability” as an innovative institution with an ambiguous legal nature in Russian law, the permissible boundaries of tax optimization and current criminal prohibitions with an emphasis on its practical implementation in the investigation of tax crimes in the Russian Federation, and current issues of qualification under Art. 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation. The authors consider the constitutional and legal basis for tax liabilities, the role of the Federal Tax Service and the Investigative Committee of the Russian Federation in the mechanism for establishing the actual amount of tax liabilities (hereinafter referred to as EATL), the importance of the institution of tax reconstruction in tax optimization and the regulatory framework (including Art. 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation) in the investigation of tax crimes. The article provides characteristic features of the investigation and qualification of illegal tax optimization in the Russian Federation, typical problems of proving and establishing the actual amount of tax liability, recommendations for the unification of methods for calculating the actual damage to the budgetary system of the Russian Federation and the interaction of bodies in the qualification of tax crimes under Art. 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation.*

Key words: *actual amount of tax liability; delineation criteria; tax optimization; tax reconstruction; tax crimes; Articles 198, 199 of the Criminal Code of the Russian Federation; compensation for damage to the budget of the Russian Federation.*

Введение

Налоговая политика играет ключевую роль в регулировании налоговых отношений и представляет собой основной инструмент современной налоговой системы РФ [1; 160]. Создание эффективной, стабильной и хорошо отлаженной налоговой системы является важным условием как для стимулирования инноваций, инвестиций и предпринимательской активности в обществе, так и для обеспечения сбалансированного распределения налоговой нагрузки среди различных категорий налогоплательщиков, удовлетворения финансовых потребностей государства в условиях сложной экономической и политической обстановки [2; 292]. Глобальные процессы цифровизации налоговой сферы, существенно изменили не только содержание налогового администрирования в ответ на новые вызовы и потребности, но и саму налоговую систему РФ в целом.

Цифровая трансформация государственного и муниципального управления, экономики и социальной сферы согласно Указу Президента РФ от 07.05.2024 № 309 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» заявлена в качестве одной из национальных целей развития на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года [3]. К 2030 году планируется

сформировать цифровые платформы во всех ключевых отраслях экономики [4].

Внедрение цифровых технологий в сферу налогообложения привнесли существенные изменения непосредственно в налоговую систему РФ, способствовали реформированию ее отдельных элементов, появлению новых цифровых институтов, созданию соответствующих условий для развития и модернизации правового регулирования налоговых правоотношений в контексте видоизмененного налогового администрирования [5]. Появление нового института налоговой реконструкции в налоговом законодательстве РФ привнесло существенные преобразования в вопросы налогового администрирования, в частности в вопросы современного налогового контроля. Статья 54.1 НК РФ [6], появившаяся в 2017 году, не содержит прямых норм о применении механизма налоговой реконструкции, но фактически регулирует вопросы определения действительного размера налогового обязательства, что является крайне важным при квалификации налоговых преступлений по ст. 198 и ст. 199 УК РФ [7].

Вводимые инновации безусловно влияют на формирование действенных уголовно-правовых запретов, вопросы квалификации при расследовании налоговых преступлений по ст. 198 и ст. 199

УК РФ. Уголовное законодательство РФ до сих пор остается без изменений несмотря на серьезные преобразования в налоговом администрировании, в частности налоговом контроле в отношении вопросов и допустимых границ налоговой оптимизации с применением налоговой реконструкции. Считаем, что данные вопросы нуждаются в реалистичном правовом обеспечении, требуют комплексного научного осмысления экспертным сообществом в целях создания действенных и эффективных уголовно-правовых запретов при незаконной налоговой оптимизации, используя в рамках формирующегося цифрового пространства обновленной финансовой системы РФ.

Полагаем, что проблемы, связанные с уголовно-правовой характеристикой налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ при незаконной налоговой оптимизации, используя налоговую реконструкцию, с определением действительного размера налогового обязательства требуют незамедлительного разрешения, научного осмысления с последующим совершенствованием действующего УК РФ. Поскольку с учетом действующего законодательства и имеющихся разъяснений Пленума Верховного Суда РФ на текущем этапе затруднительно осуществить надлежащую квалификацию по названным составам налоговых преступлений с определением реального, действительного размера налогового обязательства. Текстуальное содержание УК РФ и НК РФ находятся в определенной коллизии и научной разобщенности, что требует соответствующей корректировки и особого внимания как со стороны научного сообщества, так и безусловно законодателя.

Убеждены, что такая разработка, перспективы развития и совершенствования открывают новые горизонты в общей теории уголовного и налогового права, в плане диверсификации, углубления и расширения самого диапазона знаний в конкретных правовых отраслях, и в появлении новых вопросов и проблем, в частности дискуссионных аспектов уголовной ответственности за налоговые преступления по ст. 198, ст. 199 УК РФ при незаконной налоговой оптимизации, используя налоговую реконструкцию, с определением действительного размера налогового обязательства. В настоящее время перечисленное остается актуальной проблемой при надлежащей квалификации налоговых преступлений в свете новелл действующего налогового законодательства РФ в отношении существования института налоговой реконструкции.

Убеждены, что обязательным и необходимым является совершенствование путем реформирования действующего уголовно-правового

регулирования запретов, путем приведения УК РФ в соответствие с положениями действующего налогового законодательства с учетом института налоговой реконструкции в контексте определения действительного размера налоговых обязательств.

Полагаем, что до тех пор, пока не будут разработаны надлежащие концептуальные правовые основания для привлечения к уголовной ответственности в рамках существующей налоговой реконструкции безусловно будут возникать серьезные проблемы при квалификации налоговых преступлений по ст. 198 и ст. 199 УК РФ. Указанное безусловно способствует уделению надлежащего внимания рассматриваемому вопросу в науке уголовного права и разработке соответствующих дополнений в УК РФ. Особую значимость такого рода исследования приобретают в условиях непрекращающегося реформирования и цифровизации налогового законодательства, за которым уголовное зачатую просто не успевает [8; 29].

Считаем, что требуется разработка принципиально новых положений уголовного законодательства РФ, создание современных, инновационных уголовно-правовых запретов, противодействия налоговым преступлениям, в результате введения налоговой реконструкции в налоговом администрировании в РФ.

Основная часть

Незаконная налоговая оптимизация, применение налоговой реконструкции при расследовании и квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ характеризуется следующими ключевыми особенностями, отличающими ее использование в практике по налоговым спорам:

- 1) применение налоговой реконструкции в уголовном деле при квалификации налогового преступления является обязательным. На такую императивность: указывает факт закрепления размера ущерба в качестве конститутивного признака уклонения от уплаты налогов как преступления. Императивность вытекает из п. 14 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [9], в котором устанавливается обязанность суда определять действительный размер налоговых обязательств и учитывать в совокупности все факторы, как увеличивающие, так и уменьшающие размер неуплаченных налогов.

Непроведение налоговой реконструкции по уголовному делу является основанием для воз-

вращения уголовного дела прокурору в порядке ст. 237 УПК РФ [10]. Об этом свидетельствует следующая судебная практика [11].

2) применение налоговой реконструкции в уголовном судопроизводстве с учетом критериев ее реализации, выработанных судебной практикой и отраженных в разъяснениях ФНС России требует существенной доработки.

Отдельные правила и условия применения налоговой реконструкции в Письме ФНС России от 10.03.2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 НК РФ» [12], как обязанность предоставления самим налогоплательщиком налоговому органу документации и сведений о реальном исполнителе сделки (п. 17.1 Письма ФНС России от 10.03.2021г.), как необходимость содействия налогоплательщика в раскрытии схемы по дроблению бизнеса (п. 28 Письма ФНС России от 10.03.2021г.) недопустимы в контексте уголовного процесса ввиду нарушения конституционного и уголовно-процессуального принципа презумпции невиновности, неправомерности переложения бремени доказывания на обвиняемого (ст. 49 Конституции РФ [13], ст. 14 УПК РФ).

3) самая важная и ключевая проблема при квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ состоит при определении действительного размера налогового обязательства при незаконной налоговой оптимизации, используя налоговую реконструкцию (фактически арифметический расчет, отражающий действительный, реальный и фактический размер налогового обязательства).

В этой связи по уголовным делам размер недоимки будет определяться путем назначения экспертизы для установления достоверных показателей, имеющих важное значение при определении действительного размера налогового обязательства при незаконной налоговой оптимизации, используя налоговую реконструкцию. Очень важно понимать соответствующий алгоритм действий, совершаемых следователем при формировании и установлении действительного размера налогового обязательства. Не ограничиваясь формальными вопросами о размере недоимки по налогам без учета хозяйственных операций с фиктивными контрагентами, а реально определять действительный размер обязательства по уплате налогов с учетом поступления налогов по всей цепочке поставщиков товаров (работ, услуг) для чего в распоряжение следователя, а потом эксперта должна предоставляться исчерпывающая и достоверная информация об уплате НДС в виде налоговых деклараций, книг покупок, книг продаж, сче-

тов-фактур (учитывая, возможность выставления в электронном виде), платежных поручений об уплате налогов контрагентами, а также сведения из программного обеспечения АСК НДС-2 и АСК НДС-3.

Перечисленный объем документов и информации позволит определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика, т.е. определить реальный размер ущерба, причиненного бюджетным интересам РФ в результате неуплаты налогов, и как следствие, для верного и безошибочного определения размера недоимки для квалификации преступлений по ст.198 или ст.199 УК РФ либо прекращения производства по уголовному делу.

Общеизвестно, что согласно ст. 57 Конституции РФ каждое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В соответствии с п. 5 ст. 25 НК РФ налогоплательщики несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на них обязанностей в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах. Важно отметить, что система ответственности за нарушения налогового законодательства является одной из самых сложных, о чем свидетельствует анализ положений НК РФ, КоАП РФ и УК РФ.

По мнению законодателя не любое уклонение от уплаты налогов, сборов и страховых взносов должно считаться уголовно наказуемым. Уголовная ответственность за налоговые преступления по ст. 198 и ст. 199 УК РФ должна применяться лишь в тех случаях, когда уклонение от уплаты налоговых платежей причиняет значительный ущерб бюджетной системе РФ, как указано в примечании к комментируемым статьям УК РФ.

С учетом распространенного в настоящее время мнению, к налоговым преступлениям по ст. 198 и ст. 199 УК РФ относятся только те действия, которые непосредственно затрагивают отношения, возникающие в связи с уклонением от уплаты налогов, сборов и страховых взносов в бюджет, а также во внебюджетные фонды. Такие преступления проявляются в неисполнении обязанностей лицами по исчислению, уплате или перечислению налогов, получение необоснованной налоговой выгоды, используя незаконные способы налоговой оптимизации налогообложения с применением налоговой реконструкции.

При квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ необходимо учитывать, что при использовании недобросовестными налогоплательщиками разных способов для избежания от уплаты налоговых платежей и получения необоснованной выгоды, применяя налоговую реконструкцию надо выделять следующие:

- неправомерное применение налогового вычета по НДС при покупке товаров через посредников по посредническим договорам;
- использование налогового вычета по НДС в операциях на внутреннем рынке с помощью посреднических договоров и договоров займа;
- уклонение от уплаты налога на прибыль организаций с помощью заключения договоров лизинга с зависимой организацией;
- уход от налогообложения прибыли через вексельные операции;
- избежание уплаты НДС при экспортных операциях за счет использования организаций, которые не предоставляют отчеты, и обналичивают денежные средства через банк;
- уклонение от уплаты НДС с помощью договора займа и обналичивания денег;
- попытка избежать уплаты НДС при экспорте через использование фиктивного товара;
- уход от НДС при перепродаже товаров с привлечением посредников, которые лишь формально участвуют в сделках, для создания формального документооборота;
- избежание уплаты НДС во время экспортных операций с использованием фиктивных сделок и вексельных расчетов;
- уклонение от уплаты НДС при экспорте с помощью фиктивных сделок;
- уклонение от уплаты единого налога по упрощенной системе налогообложения с помощью заключения договора аренды и передачи прав распоряжения банковским счетом;
- уход от налога на прибыль организаций с использованием вексельных схем;
- избежание уплаты налога на прибыль организаций и НДС с применением вексельных схем;
- уклонение от уплаты НДС с использованием отдельных страховых схем. Указанный перечень не является закрытым и исчерпывающим в качестве применения налоговой реконструкции, используя незаконные способы налоговой оптимизации, учитывая интенсивно развивающиеся экономические отношения в условиях цифровизации и трансформации экономики.

Действующий Уголовный кодекс Российской Федерации классифицирует в экономической сфере деятельности категорию налоговых преступлений, что связано с включением рассматриваемых составов преступления в главу 22 настоящего кодекса. В числе статей вышеуказанной главы предусмотрена статья 198 УК РФ, уста-

навливающая уголовная ответственность за уклонение от уплаты физического лица налогов, сборов и страховых взносов путем непредоставления налоговой декларации или иных документов. А также ст. 199 УК РФ, касающаяся ответственности должностных лиц организации.

Вопросы уплаты налогов затрагивают каждое физическое и юридическое лицо, имеющее доход или имущество, поэтому они являются актуальными для гражданина, организации и государства. Налоги являются одним из основных источников формирования доходной части бюджетов всех уровней в РФ.

Ситуация, сложившаяся в настоящий период в сфере налогообложения и экономики, свидетельствует о том, что количество совершаемых налоговых правонарушений и преступлений уменьшается, но тем не менее государству наносится большой материальный ущерб при использовании налоговой реконструкции и агрессивных налоговых схем.

Имеющие место факты сокрытия физическими и юридическими лицами доходов (прибыли) и иных объектов налогообложения при использовании налоговой реконструкции могут привести к подрыву финансовой стабильности в РФ. К сожалению, масштабы сокрытия вызывают особое беспокойство. Уклонение от неуплаты налогов физическими и юридическими лицами в России стала носить массовый характер после введения института налоговой реконструкции. Бюджет РФ недополучает значительные объемы денежных средств, что неблагоприятно отражается на экономической жизни страны, угрожает ее безопасности.

Особая общественная опасность уклонения от уплаты налогов физическими лицами и организациями заключается в непоступлении или неполном поступлении в казну денежных средств, причитающихся к реальной уплате, учитывая действительный размер налогового обязательства. Это приводит к нарушению публичного интереса государства, использующего налоговые платежи как один из ключевых источников финансирования своих расходных обязательств.

Убеждены, что установление реальных, достоверных и фактических налоговых обязательств, происходящих в рамках контрольных мероприятий налогового органа, не должно приводить к более обременительному налогообложению налогоплательщика - в ином случае весь механизм борьбы с налоговыми правонарушениями выполнял бы не восстановительно-фискальную функцию, а исключительно карательную. В случае претензий о необоснованности налоговой выгоды или о злоупотреблении налоговыми правами на инспекции лежит безусловная обязанность проверить правильность исчисления нало-

гов, сборов, страховых взносов и установить объективные налоговые обязательства налогоплательщика.

В данном случае речь идет о действительном налоговом обязательстве (далее – ДНО). ДНО можно определить как реальную сумму налога, сбора, страховых взносов, которую налогоплательщик обязан уплатить в бюджет с учетом фактической финансово-хозяйственной деятельности и корректного и достоверного расчета налоговой базы.

Понятие ДНО не закреплено напрямую в законодательстве РФ, но активно используется в судебной доктрине, что вызывает много вопросов у правоприменителей. Оно отражает реальный экономический смысл налоговых обязательств, исходя из фактических сделок и операций налогоплательщика, и направлено на предотвращение как необоснованного занижения, так и завышения налогов при осуществлении налогового контроля. Однако при системном анализе практики КС РФ можно установить, правовой смысл, вкладываемый КС РФ в данное понятие.

Исходной предпосылкой для определения данного понятия является обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ). По смыслу данной нормы, обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы корреспондирует право каждого не быть принужденным к уплате налогов и сборов, не отвечающих указанному критерию. Соответствие данному критерию означает, что обязанность платить налоги должна пониматься как обязанность платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом.

Считаем, что соблюдение данного критерия возможно при выполнении двух условий:

1. установление правомерного механизма налогообложения, обеспечивающего полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц, и одновременно,
2. определение надлежащего правового характера деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанных с изъятием средств налогообложения.

Эффективность налогообложения и реальность его целей возможна только при формальной определенности, полноте элементов налогового обязательства и учете объективных характеристик экономико-правового содержания налога, что позволяет налогоплательщикам своевременно уплачивать налог, а налоговым органам осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет в РФ.

Обратившись к истории рассматриваемого вопроса отметим, что впервые требование устанавливать ДНО развернуто и четко было сформу-

лировано в п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53: «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» [14]. После принятия Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 потребовался долгий период времени практически 11 лет для внесения соответствующих изменений в НК РФ. Заметим, что Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на обязанность налоговых органов «принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом» [15].

Иначе говоря, само налогообложение должно быть равным, справедливым, имеющим экономическое основание, что, в общем, вытекает из ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». В противном случае налог становится санкцией, штрафом, причем в дополнение к тем, что уже установлены законом, а это противоречит не только идеи налога, но и общетеоретическим принципам юридической ответственности. Верховный Суд РФ справедливо отмечал, что «иное означало бы применение санкции, что выходит за пределы мер, необходимых для обеспечения всеобщности и равенства налогообложения» [16].

Обеспечение полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц означает установление федеральным законодательством надлежащих условий исполнения налоговой обязанности, что предполагает определение всех элементов налогообложения, включая объект налогообложения, налоговую базу, порядок исчисления и уплаты налога. При этом, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и как элементы единой налоговой системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику определяются объективными закономерностями и требованиями, включая их экономическую обоснованность и недопустимость произвольного установления.

Надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанных с изъятием средств налогообложения означает определение федеральным законодательством системы налоговых органов, относя-

щихся к федеральным экономическим службам, их задачи, функции, формы и методы деятельности, порядок проверки правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов.

Учитывая вышеизложенное, приходим к следующему. Отметим, что, если налогоплательщик нарушил законодательство о налогах и сборах, искажил свои реальные налоговые обязательства, умышленно или по неосторожности, ошибке, непосредственно сам налог должен быть рассчитан правильно, и верно т.е. так, чтобы с нарушителя была взыскана именно та сумма, в том размере, которую определил изначально законодатель в первоочередном порядке для него с учетом определенной хозяйственной операции и которая была бы уплачена, если бы налогоплательщиком не было допущено искажение налоговых обязательств в действительности. Указанное правило очень важно учитывать при квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ, применяя налоговую реконструкцию при агрессивной налоговой оптимизации.

Следует указать, что для расчета соответствующего налога требуется произвести так называемую налоговую реконструкцию - определить, какие сделки, операции на самом деле (с учетом их правильной квалификации и действительного налогового смысла) имели место в действительности и как их следовало отразить в бухгалтерском и налоговом учете налогоплательщика.

К сожалению, за почти четверть века действия Налогового кодекса РФ законодатель не установил подробностей исчисления налогов для подобной ситуации: какие именно факты и обстоятельства должны приниматься во внимание, кто и когда производит корректировку, как распределяется бремя доказывания и т.д. Нечто подобное было заложено в идею расчетного метода, который упомянут в ст. 31 НК РФ, но как раз этот подход на практике для определения ДНО используется редко. Можно сказать практически единичные случаи. О возможности применения расчетного метода при определении действительной налоговой обязанности для реконструкции налога на прибыль организаций, НДС следует написать отдельную научную работу, поскольку затронуть надлежащим образом наиболее полно данный вопрос не представляется возможным в рамках данного исследования.

Обращаем особое внимание, что расчетный метод определения действительной налоговой обязанности при отказе от налоговой реконструкции налога на прибыль организаций, НДС имеет важное значение при квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ. Указанный факт требует особого осмысления и научного обоснования.

В Постановлении от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы» Пленум ВАС РФ разъяснял, что объем прав и обязанностей налогоплательщика должен определяться судами, «исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции». Однако в 2017 году ФНС России сообщило нижестоящим инспекциям о том, что после вступления в силу статьи 54.1 НК РФ не применяются понятия, отраженные в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 (Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации») [17].

В свою очередь, в письме ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ говорится, что налоговый орган не определяет расчетным путем объем прав и обязанностей налогоплательщика, допустившего искажение действительного экономического смысла финансово-хозяйственной операции. То есть при применении норм статьи 54.1 НК РФ не применяется расчетный способ определения размера налоговой обязанности, установленный статьей 31 НК РФ. В нормах ст. 54.1. НК РФ и письме ФНС России от 31 октября 2017 г. № ЕД-4-9/22123@ отсутствуют положения, позволяющие провести налоговую реконструкцию по налогу на прибыль организаций при отсутствии спора о реальности поставки товара и несения соответствующих расходов. Более того, в письме ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ было указано, что при невыполнении хотя бы одного из условий п. 2 ст. 54.1 НК РФ налоговый орган доначисляет соответствующие налоги в полном размере без осуществления «налоговой реконструкции».

Аналогичной позиции придерживался и Минфин России (письмо от 13 декабря 2019 г. № 01-03-11/97904 и т.д.).

В результате между основными началами налогообложения и доначислениями по итогам налоговой проверки усматриваем огромный законодательный пробел, который вынуждена восполнять правоприменительная практика. И здесь в последние годы произошло много интересного: необходимо сказать о письме ФНС России от 10 марта 2021 года № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» [18] и нескольких важных определений СКЭС Верховного Суда РФ по налоговым спорам.

Заметим, что письмо, и названные решения Верховного Суда РФ касаются примерно одной, пусть и весьма распространенной, проблемы: сделок с недобросовестными поставщиками (распространенной в последнее время). В связи с

чем, убеждены что, назрела необходимость разработки обоснованных методических подходов к расчету ДНО при расследовании и квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ. Эта задача достаточно важная, значимая и первостепенная в настоящее время перед финансовой системой РФ.

Заметим, что Д.С. Полозков связывает принцип определения ДНО с расчетным методом, применение которого возможно в силу права, предусмотренного подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ [19]. В то же время А.В. Ильин отмечает несправедливость расчетного метода определения ДНО в ряде случаев. Вопрос применения метода определения ДНО тесно коррелирует с понятием справедливости налогообложения [20-23]. Э.Ю. Каверина отмечает, что ДНО - это справедливое налоговое обязательство, рассчитанное исходя из подлинного экономического смысла (содержания) операций и реального характера сделок, осуществленных налогоплательщиков. В этой связи проверка налогового обязательства налогоплательщика налоговым органом должна осуществляться не только в направлении выявления занижения обязательства, но и в направлении его завышения [24-25]. Тем не менее анализ, проведенный В.Э. Шкаевой, показал, что налоги, уплаченные до пересчета ДНО, которые могли бы быть применены уже при расчете ДНО, не учитываются [26].

Необходимо сказать о фискальной специфике признания ДНО, а именно степень применимости концепции ДНО к различным налогам. Одни авторы приходят к выводу, что с определенными ограничениями о концепции ДНО можно говорить применительно к НДФЛ, налогу на прибыль организаций; но по отношению к косвенным налогам данная концепция уже давно неприменима в силу жестких формальных ограничений прав на вычеты [27]. Другие, наоборот, отмечают, что ДНО широко применяются в косвенных налогах и должны определяться исходя из реальных показателей добавленной стоимости [28]. Отмечается также вариативность подходов к расчету ДНО у различных государственных органов, что нарушает принцип определенности налогообложения. В частности, разнородность подходов к определению ДНО у налоговых органов и правоохранительных органов при определении размера ущерба. Указанную разобщенность необходимо устранять путем выработки единых правовых подходов при установлении признаков преступления по ст. 198, ст. 199 УК РФ.

Обращаем внимание, что ФНС России в целях единообразного применения положений ст. 54.1 НК РФ при доначислениях налогов по взаимоотношениям налогоплательщика с «техническими» организациями, не исполняющими своих

налоговых обязательств, Письмом от 10.10.2022 № БВ-4-7/13450@ направила обзор судебной практики по вопросам установления ДНО налогоплательщика по итогам налоговой проверки. В указанном письме отмечено следующее.

В настоящее время судебной практикой сформулирован подход, согласно которому выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что, по сути, означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (определения ВС РФ от 30.09.2019 № 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789).

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда РФ, налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом (постановления КС РФ от 28.03.2000 № 5-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 22.06.2009 № 10-П, Определение КС РФ от 27.02.2018 № 526-О).

Признание налоговой выгоды необоснованной в случаях, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера), 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 (определения КС РФ от 26.03.2020 № 544-О, от 04.07.2017 № 1440-О).

На необходимость определения объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции свидетельствует сложившаяся судебная практика.

На основе вышеприведенных позиций сложились определенные устойчивые тенденции в применении судами положений п. 2 ст. 54.1 НК РФ при определении действительного размера налоговых обязательств налогоплательщиков. На эти тенденции ФНС России указала в Письме № БВ-4-7/13450@. Налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием компаний, изначально не ведущих реальной экономической деятельности («технических» компаний), вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении налога на прибыль в случае

предоставления им (наличия у налогового органа) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота. При этом расчетный способ определения суммы налога (предусмотренный п. 7 ст. 31 НК РФ) в указанных случаях не применяется. Данные выводы содержатся в определениях ВС РФ от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу № А76-46624/2019 (включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 3 (2021), утвержденный Президиумом ВС РФ 10.11.2021), от 01.11.2021 № 305-ЭС21-15612 по делу № А40-77108/2020.

Если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в том числе раскрытые налогоплательщиком-покупателем, позволяющие установить лицо, которое действовало в рамках легального хозяйственного оборота (осуществило фактическое исполнение по сделке с товаром и уплатило причитающиеся при ее исполнении суммы налогов), то необоснованной налоговой выгодой покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль и примененных им вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями. Данный вывод содержится в Определении ВС РФ от 15.12.2021 № 305-ЭС21-18005 по делу № А40-131167/2020. Необходимо сказать о том, что согласно данному Определению ВС РФ проведение налоговой реконструкции, имеющей целью установление истинного размера налоговой обязанности налогоплательщика, хотя бы и допустившего злоупотребление, в условиях действительного (реального) совершения тех хозяйственных операций, которые повлекли затраты налогоплательщика для целей предпринимательской деятельности и получения налогооблагаемой прибыли, не может быть поставлено в зависимость от факта раскрытия налогоплательщиком сведений о действительном поставщике и параметрах совершенных с ним операций. Ведь позиция налогоплательщика при проведении мероприятий налогового контроля, при которой им не раскрываются такие сведения, может быть основана на оспаривании переквалификации спорных правоотношений, которую проводит налоговый орган в ходе проверки (и в дальнейшем - в процессе судебного разбирательства). Напротив, раскрытие рассматриваемой информации означало бы согласие налогоплательщика с подходом инспекции относительно обоснованности переквалификации спорных операций, что не соответствовало бы действительной позиции налогоплательщика. А по существу - лишало бы его права на защиту (что отмечено в Определении ВС РФ от 31.01.2018 № 306-КГ17-15420).

Следовательно, даже умышленный характер налогового правонарушения и отказ налогоплательщика от так называемого «сотрудничества» с инспекцией не могут быть веской причиной для отказа в налоговой реконструкции, поскольку сам по себе факт получения необоснованной налоговой выгоды не является поводом для изменения порядка определения недоимки и для взимания налога в относительно большем размере, что крайне важно учитывать при квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ.

Как подчеркнула ФНС России в п. 7 Письма от 02.03.2022 № БВ-4-7/2500@, налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом. Раскрытие налогоплательщиком после окончания налоговой проверки «фактического» 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 со стороны как судов, так и налогового органа и влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им «фактического» контрагента. Данный вывод содержится в Определении ВС РФ от 12.04.2022 № 302-ЭС21-22323 по делу № А10-133/2020.

При принятии судом дополнительных доказательств, представленных налогоплательщиком и раскрывающих, по его мнению, «фактического» контрагента, налоговому органу необходимо исключить формальную позицию по делу и оценить относимость, допустимость, достоверность каждого вновь представленного доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

Данные выводы содержатся в Постановлении АС ЦО от 26.05.2022 № Ф10-1433/2022 по делу № А64-654/2020 (Определением ВС РФ от 22.08.2022 № 310-ЭС22-13933 оставлено в силе).

Исключается возможность применения вычетов по НДС полностью или в соответствующей части в ситуациях, когда налогоплательщик участвовал в согласованных с иными лицами действиях, направленных на неправомерное уменьшение налоговой обязанности за счет искусственного наращивания стоимости товаров (работ, услуг) без формирования источника вычета (возмещения) налога, или во всяком случае, если ему было известно о действиях иных лиц, уклоняющихся от уплаты НДС в процессе обращения товаров (работ, услуг).

Иными словами, когда контрагент не исполняет обязанности по уплате НДС, то отказ в вычете этого налога должен производиться, если налоговым органом доказано, что налогоплательщик знал о налоговых правонарушениях, допущенных контрагентом, и извлекал выгоду из его противоправного поведения за счет причинения ущерба бюджету.

Данный вывод содержится в Определении ВС РФ от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 по делу № А76-2493/2017 (включено в Обзор судебной практики ВС РФ № 2 (2021), утвержденный Президиумом ВС РФ 30.06.2021).

Доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями.

Необходимость учета при определении размера недоимки по налогу на прибыль и НДС параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, при нахождении в распоряжении налогового органа сведений и документов, которые позволяют установить данных лиц, отмечена также в постановлениях АС ПО от 25.02.2022 № Ф06-13798/2021 по делу № А12-5451/2021, АС МО от 25.02.2022 № Ф05-1260/2022 по делу № А41-20602/2021, АС ДВО от 10.03.2022 № Ф03-15/22 по делу № А16-883/2019 (Определением ВС РФ от 18.12.2020 № 303-ЭС20-19678 оставлено в силе).

Анализ вышеизложенного позволяет сделать вывод о том, что ученые в области налогового права провели соответствующие комплексные научные исследования в результате законодательных новелл, которые безусловно отразятся на формировании обновленных уголовно-правовых запретов в контексте ст. 198, ст. 199 УК РФ. Однако ученые в области уголовного права [29-36] оставили без должного внимания законодательные новации в контексте реализации налоговой реконструкции при агрессивной налоговой оптимизации при характеристике составов налоговых преступлений, установленных положениями ст. 198, ст. 199 УК РФ.

Подводя итоги проведенного исследования следует отметить следующее.

Необходимо сказать о Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». Данное постановление Пленума ВС РФ полностью основано на правовых позициях, изложенных в постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64 «О практике приме-

нения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления», которое было признано утратившим силу, но учитывает все изменения уголовного, уголовно-процессуального и гражданского законодательства Российской Федерации, произошедшие за 13 лет. Считаем, что действующая редакция постановления Пленума ВС РФ позволяет рассматривать уклонение от уплаты налогов в качестве преступления со смешанным составом, а не материальным. Отметим, что определенная неурегулированность законодательных новаций в области налогообложения оставлены без внимания Верховным Судом РФ при определении иных способов совершения налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ, которая может привести к более узкому истолкованию судами указанной уголовно-правовой нормы. Что фактически будет декриминализацией деяний. Убеждены, что есть ряд вопросов, связанных с тем, что в данном акте не отражены нормы действующего налогового законодательства, которые неоднократно претерпевали изменения.

Выводы

Результаты проведенного исследования позволяют сделать отдельные, предварительные выводы, представляющие интерес для дальнейшего научного изучения актуальных вопросов правовой квалификации налоговых преступлений по ст. 198, ст. 199 УК РФ, применяя налоговую реконструкцию при незаконной налоговой оптимизации.

Криминальное экономическое поведение субъектов налогообложения становится обычным условием их существования и деятельности. Среди субъектов экономической деятельности сформировался определенный круг физических лиц и организаций, изначально настроенных на минимизацию налогов, на агрессивные схемы налогового планирования, оптимизации, уклонения от уплаты налоговых платежей. Это обуславливает необходимость активной борьбы с данными правонарушениями, и в первую очередь – преступлениями путем создания эффективных и результативных уголовно-правовых запретов в РФ.

В современный период проблемы, касающиеся уклонения от уплаты налоговых платежей, весьма актуальны во всем мире, в том числе и в России. Установление действительного размера налоговых обязательств, как это следует из основных принципов налогообложения в Российской Федерации согласно действующему Налоговому кодексу РФ, не должно приводить к более обременительному налогообложению налогоплательщиков, созданию дополнительных ограничений и обременений в налоговом администрирова-

нии - в ином случае весь механизм борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями выполнял бы не восстановительно-фискальную функцию, а исключительно карательную.

Убеждены, что унификация подходов к определению размера ДНО способствует повышению прозрачности и стабильности налоговой системы РФ, нацелена на повышение результативности налогового контроля. В совокупности все перечисленные факторы будут проявляться в усилении реализации таких принципов налогообложения, как справедливость и экономическая обоснованность (за счет пресечения фактов завышения и занижения налоговых обязательств), определенность (за счет повышения прозрачности механизмов определения ДНО) и не только.

Постановления Пленума ВС РФ представляют собой акты официального толкования норм права (судебного толкования), которые имеют незаменимую и важную роль в формировании действенных уголовно-правовых запретов и в частности в отношении налоговых преступлений - эффективном функционировании налоговой системы в целом, с целью разъяснения наиболее сложных правовых норм и юридических конструкций; направлены на выработку единого подхода в судебной практике по наиболее сложным вопросам и спорным ситуациям. Учитывая активное изменение норм действующего налогового законодательства, полагаем, что назрела необходимость издания нового Постановления Пленума ВС РФ о налоговых преступлениях, в котором будут отражены все актуальные вопросы в области налоговых обязательств, а также вопросы ответственности за налоговые преступления.

Выявленные в ходе проведенного исследования проблемы учитывают сложившуюся судебную практику, теоретический базис формирования системы налогового контроля и представляют собой основные направления развития для реализации комплекса мер по систематизации этапов определения ДНО, каждый из которых подлежит дальнейшей конкретизации, детализации по следующим направлениям: фиктивные сделки с «техническими» компаниями; дробление бизнеса; подмена одной сделки другой; сокрытие или искажение информации, которая нужна для верной квалификации правоотношений; необоснованное применение льгот или пониженных ставок.

Про анализируемые в настоящей статье отдельные положения действующего налогового законодательства РФ выступают предпосылками для преобразования действующего УК РФ в контексте существования налоговой реконструкции, что предполагает появление новых институтов

уголовного права и реновацию ранее действующих. Убеждены, что предлагаемые авторами разработанные надлежащие концептуальные правовые основания для привлечения к уголовной ответственности, в рамках существующей налоговой реконструкции при квалификации налоговых преступлений по ст. 198 и ст. 199 УК РФ будут услышаны законодателем и научным сообществом.

Надеемся, что проведенное авторами исследование позволит пересмотреть концептуальные положения науки уголовного права, в контексте налоговых преступлений с применением незаконной налоговой оптимизацией, основные элементы состава налоговых преступлений, в аспекте введения института налоговой реконструкции налогоплательщика в налоговую систему РФ.

Список литературы:

- [1] Цинделиани И.А., Садовская Т.Д., Васильева Е.Г., Попкова Ж.Г. Цифровизация налоговой системы государства как фактор модернизации правового регулирования налоговых правоотношений // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2025. – № 5. – С. 160-174.
- [2] Институты бюджетного и налогового права в условиях развития цифровой экономики: монография / под ред. И.А. Цинделиани. – Москва: Проспект, 2024. – С. 292.
- [3] Указ Президента РФ «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года и на перспективу до 2036 года» от 07.05.2024 № 309 // Собрание законодательства РФ. 2024. № 20. Ст. 2584.
- [4] Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 29.02.2024 «Послание Президента Федеральному Собранию» // Российская газета. 2024. 01 марта.
- [5] Цинделиани, И. А. Попкова Ж.Г. Васильева Е.Г. Налоговая реконструкция как часть современной правовой реальности // Финансовое право. – 2023. – № 7. – С. 14-22.
- [6] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (в ред. от 11 февраля 2026 года) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31 (часть I). Ст. 3824. Собрание законодательства РФ. 2026. № 7. Ст. 615.
- [7] Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в ред. от 09.04.2026) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954. Собрание законодательства РФ. 2026. №15. Ст. 1867.
- [8] Булавко, А.А., Васильева Е.Г. Уголовно-правовая оценка уклонения от уплаты налогов

в связи с введением в налоговое законодательство ЕНС и ЕНП // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2023. № 10-3 (85). С. 28-33.

[9] Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2020. № 1.

[10] Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // Собрание законодательства РФ. 2001. № 52 (ч. I). Ст. 4921.

[11] Постановление Пресненского районного суда Москвы от 25.06.2018 по делу № 01-0002/2018; Апелляционное постановление Московского городского суда от 04.03.2020 по делу № 10-4590/2020; Апелляционное постановление Московского городского суда от 21.04.2020 по делу № 10-7800/2020.

[12] Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 НК РФ» // СПС КонсультантПлюс.

[13] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

[14] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

[15] Определение КС РФ от 27 февраля 2018 года № 526-О; Постановление КС РФ от 28 марта 2000 года № 5-П; Постановление КС РФ от 17 марта 2009 года № 5-П; Постановление КС РФ от 22 июня 2009 года № 10-П // СПС КонсультантПлюс.

[16] Обзор практики применения арбитражными судами положений законодательства о налогах и сборах, связанных с оценкой обоснованности налоговой выгоды (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 13.12.2023) // СПС КонсультантПлюс.

[17] Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[18] Письмо ФНС России от 10 марта 2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.

[19] Волженкин Б.В. О некоторых спорных вопросах ответственности за преступления в

сфере налогообложения (налоговые преступления) // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: материалы научно-практической конференции. - Ярославль, 2019. - С. 13-16.

[20] Косенкова Ю.Ю. Формирование методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.71716 EDN:LOYVQVURL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71716 (дата обращения: 25.05.2026).

[21] Ильин А.В. Учет сумм НДС в качестве прочих расходов налогоплательщика // Экономика. Налоги. Право. 2020. №13 (3). С. 144-151.

[22] Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДС // Экономика. Налоги. Право. 2023. № 16(5). С. 125-136.

[23] Ильин А.В. Действительное налоговое обязательство организации по налогу на прибыль: проблемы теории и практики // Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право. 2023. № 4. С. 100-125.

[24] Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. 2022. Т. 28, № 9. С.2102 – 2118.

[25] Каверина Э.Ю. Методика налоговой реконструкции как процедуры определения размера действительного налогового обязательств // Актуальные вопросы налогообложения, налогового администрирования и экономической безопасности. Курск, 2022. С. 136-145.

[26] Шкаева В. Э. Определение действительных налоговых обязательств по ст. 54.1 и проблемы реконструкции при «дроблении» бизнеса // Научный электронный журнал Меридиан. 2020. № 9(43). С. 231-233.

[27] Попкова Ж.Г. Проблемы концепции действительного размера налогового обязательства // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2020. № 1. С. 142-147.

[28] Тихонова А.В. Разработка единой методики определения действительных налоговых обязательств // Финансы. 2024. № 4. С. 36-43.

[29] Волженкин Б. В. О некоторых спорных вопросах ответственности за преступления в сфере налогообложения (налоговые преступления) // Актуальные проблемы юридической ответственности за нарушения в сфере экономической деятельности и налогообложения: материалы научно-практической конференции. - Ярославль, 2001. - С. 13-16.

[30] Дашков Г.В. Уголовное право. Общая и Особенная части: учебник для вузов / под ред. Н. Г. Кадникова. - М.: Городец, 2020. - 704 с.

[31] Есаков Г.А. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / отв. ред. А.И. Рарог. - 7-е изд., перераб. и доп. - М.: Проспект, 2021. - 512 с.

[32] Кашубин Д.Ю. Налоговые преступления в уголовном праве России: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. - М., 2020.

[33] Козин А.Г. Противоречия норм о налоговых преступлениях: вопросы теории и практики // Налоговые споры. - 2009. - № 2. С. 14.

[34] Рубцова А.С., Устинова Т.Д. Уклонение от уплаты налогов: проблемы правоприменения // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2022. № 1(10). С. 135-142.

[35] Лопашенко Н. А. Преступления в сфере экономики: Авторский комментарий к уголовному закону (раздел VIII УК РФ). - М.: Волтерс Клувер, 2006. - 150 с.

[36] Соловьев О.Г. О необходимости нормативной модернизации признаков предмета налоговых преступлений (ст. 198-199.1 УК РФ) // Актуальные вопросы борьбы с преступлениями. - 2016. - № 3. - С. 18-21.

References:

[1] Tsindeliiani I.A., Sadovskaya TD, Vasilyeva E.G., Popkova J.G. Digitalization of the state tax system as a factor in the modernization of legal regulation of tax relations//Bulletin of Nizhny Novgorod University named after N.I. Lobachevsky. - 2025. - № 5. - S. 160-174.

[2] Institutions of budget and tax law in the development of the digital economy: monograph/ed. I.A. Tsindeliiani. - Moscow: Prospect, 2024. - S. 292.

[3] Decree of the President of the Russian Federation "On national development goals of the Russian Federation for the period up to 2030 and for the future up to 2036" dated 07.05.2024 No. 309//Collection of legislation of the Russian Federation. 2024. № 20. Art. 2584.

[4] Address of the President of the Russian Federation to the Federal Assembly from the 29.02.2024 "Address of the President to the Federal Assembly" // Rossiyskaya Gazeta. 2024. March 01.

[5] Tsindeliiani, I. A. Popkova Zh.G. Vasilyeva E.G. Tax reconstruction as part of modern legal reality//Financial law. - 2023. - № 7. - S. 14-22.

[6] Tax Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on February 11, 2026) // Collection of Legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31 (Part I). Art. 3824. Collection of legislation of the Russian Federation. 2026. № 7. Art. 615.

[7] Criminal Code of the Russian Federation of 13.06.1996 No. 63-FZ (as amended on 09.04.2026) // Collection of Legislation of the Russian Federation. 1996. № 25. Art. 2954. Collection of legislation of the Russian Federation. 2026. №15. Art. 1867.

[8] Bulavko, A.A., Vasilyeva E.G. Criminal law assessment of tax evasion in connection with the introduction of ENS and EPP into tax legislation// International Journal of Humanities and Natural Sciences. 2023. № 10-3 (85). S. 28-33.

[9] 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" // Bulletin of the Supreme Court of the Russian Federation. 2020. № 1.

[10] Code of Criminal Procedure of the Russian Federation of 18.12.2001 No. 174-FZ (as amended on 09.04.2026) // Collection of Legislation of the Russian Federation. 2001. No. 52 (part I). Art. 4921.

[11] Resolution of the Presnensky District Court of Moscow dated 25.06.2018 in case No. 01-0002/2018; Appeal ruling of the Moscow City Court of 04.03.2020 in case No. 10-4590/2020; Appeal ruling of the Moscow City Court of 21.04.2020 in case No. 10-7800/2020.

[12] Letter of the Federal Tax Service of Russia dated March 10, 2021 No. BV-4-7/3060@ "On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation" // SPS ConsultantPlus.

[13] The Constitution of the Russian Federation (adopted by popular vote on 12.12.1993) (taking into account the amendments made by the Laws of the Russian Federation on amendments to the Constitution of the Russian Federation dated 30.12.2008 No. 6-FKZ, dated 30.12.2008 No. 7-FKZ, dated 05.02.2014 No. 2-FKZ, dated 21.07.2014 No. 11-FKZ) // NW RF. 2014. № 31. Art. 4398.

[14] Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation of 12.10.2006 No. 53 "On the Assessment by Arbitration Courts of the Validity of the Taxpayer Receiving Tax Benefits" // Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. 2006. № 12.

[15] Determination of the Constitutional Court of the Russian Federation of February 27, 2018 No. 526-O; Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 28, 2000 No. 5-P; Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of March 17, 2009 No. 5-P; Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of June 22, 2009 No. 10-P // SPS Consultant Plus.

[16] Review of the application by arbitration courts of tax and fee legislation related to the assessment of the reasonableness of a tax benefit (approved by Presidium of the Supreme Court of the Russian Federation 13.12.2023) // SPS ConsultantPlus.

[17] Letter of the Federal Tax Service of Russia dated 31.10.2017 No. ED-4-9/22123@ "On Recommendations for the Application of the Provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation" //SPS Consultant Plus.

[18] Letter of the Federal Tax Service of Russia dated March 10, 2021 No. BV-4-7/3060@ "On the practice of applying Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation" //SPS ConsultantPlus.

[19] Volzhenkin B.V. On some controversial issues of liability for crimes in the field of taxation (tax crimes) //Actual problems of legal liability for violations in the field of economic activity and taxation: materials of a scientific and practical conference. - Yaroslavl, 2019. - S. 13-16.

[20] Yu.Yu. Kosenkova. Formation of a Methodology for Determining Valid Tax Liabilities in Case of Unjustified Application of Tax Benefits and Reduced Tax Rates//Taxes and Taxation. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.71716 EDN: LOYVQ-VURL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71716 (Accessed: 25.05.2026).

[21] Ilyin A.V. Accounting of VAT amounts as other expenses of the taxpayer//Economics. Taxes. Right. 2020. №13 (3). S. 144-151.

[22] Ilyin A.V. Theory and practice of determining the actual tax liability of an individual entrepreneur for personal income tax//Economics. Taxes. Right. 2023. № 16(5). S. 125-136.

[23] Ilyin A.V. Actual tax liability of the organization for income tax: problems of theory and practice// Bulletin of the Russian State Humanitarian University. Series: Economics. Management. Right. 2023. № 4. S. 100-125.

[24] Kaverina E.Yu. Valid tax liability: essence of the concept, legal justification and peculiarities of calculation//Finance and credit. 2022. T. 28, NO. 9. S.2102 - 2118.

[25] Kaverina E.Yu. Methodology of tax reconstruction as a procedure for determining the amount of valid tax liabilities//Current issues of taxation, tax administration and economic security. Kursk, 2022. S. 136-145.

[26] Shkaeva V. E. Determination of valid tax liabilities under Art. 54.1 and reconstruction problems during business "split" //Scientific electronic journal Meridian. 2020. № 9(43). S. 231-233.

[27] Popkova Zh.G. Problems of the concept of the actual amount of tax liability//Bulletin of Nizhny Novgorod University named after N.I. Lobachevsky. 2020. № 1. S. 142-147.

[28] A.V. Tikhonova. Development of a unified methodology for determining valid tax liabilities// Finance. 2024. № 4. S. 36-43.

[29] Volzhenkin B.V. On some controversial issues of liability for crimes in the field of taxation (tax crimes) //Actual problems of legal liability for violations in the field of economic activity and taxation: materials of a scientific and practical conference. - Yaroslavl, 2001. - S. 13-16.

[30] Dashkov G.V. Criminal law. General and Special parts: textbook for universities/ed. N. G. Kadnikova. - M.: Gorodets, 2020. - 704 s.

[31] Yesakov G.A. Commentary to the Criminal Code of the Russian Federation/rev. ed. A.I. Rarog. - 7th ed., Revised. and add. - M.: Prospect, 2021. - 512 s.

[32] D.Yu. Kashubin. Tax Crimes in Russian Criminal Law: Abstract. diss.... cand. jurid. sciences. - M., 2020.

[33] Kozin A.G. Contradictions of tax crime norms: questions of theory and practice//Tax disputes. - 2009. - № 2. S. 14.

[34] Rubtsova A.S., Ustinova TD Tax evasion: problems of law enforcement//Bulletin of the University named after O.E. Kutafina (MSLA). 2022. № 1(10). S. 135-142.

[35] Lopashenko N. A. Crimes in the field of economics: Author's commentary on the criminal law (section VIII of the Criminal Code of the Russian Federation). - M.: Wolters Kluwer, 2006. - 150 s.

[36] Soloviev O.G. On the need for regulatory modernization of the signs of the subject of tax crimes (Articles 198-199.1 of the Criminal Code of the Russian Federation) //Topical issues of combating crimes. - 2016. - № 3. - S. 18-21.

