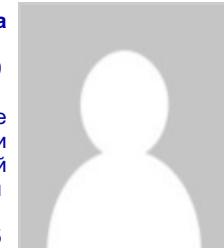


Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Типикна В.А., Бондарев М.А. К вопросу об определении действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.71685
EDN: CFCAPP URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71685

К вопросу об определении действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями**Типикна Валерия Алексеевна**

ORCID: 0000-0002-0848-6549



студент; факультет Налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
стажер-исследователь Центра научных исследований и стратегического консалтинга; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15

✉ Lera_Xemmo@mail.ru**Бондарев Максим Александрович**

ORCID: 0000-0001-8684-6020



бакалавр; факультет налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
стажер-исследователь Центра научных исследований и стратегического консалтинга; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15

✉ bondarrr2001@yandex.ru[Статья из рубрики "Налоговое администрирование"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.71685

EDN:

CFCAPP

Дата направления статьи в редакцию:

11-09-2024

Дата публикации:

18-09-2024

Аннотация: Статья посвящена вопросам совершенствования методики определения

действительных налоговых обязательств (ДНО) в сделках с «техническими» компаниями. Отмечено, что в связи с ростом количества зарегистрированных "технических" компаний, остро встаёт вопрос не только их обнаружения и доказывания неправомерности их встраивания в цепочки обмена товарами/работами/услугами, но и определения правил расчёта ДНО. В связи с этим, елью статья является разработка методологии для определения ДНО при выявлении сделок, осуществленных при помощи "технических" компаний на основе анализа имеющейся судебной практики. В качестве объекта научной работы выступает совокупность социально-экономических отношений, возникающих в процессе определения ДНО. Предметом исследования выступает методика определения действительных налоговых обязательств (ДНО) в сделках с «техническими» компаниями. Методология исследования основана на применении инструментов и методов анализа и синтеза судебной практики, табличного и графического методов визуализации данных. Научная новизна настоящего исследования заключается в адаптации общей концептуальной методики определения действительных налоговых обязательств Тихоновой А.В. применительно к такому виду налоговых схем как сделка с «техническими» компаниями, определен базовый метод расчёта ДНО для каждого из рассмотренных видов сделок, определены основные риск-маркеры схем уклонения от налогообложения в рамках сделок с «техническими» компаниями, а также сформулированы меры налогового органа по доказыванию факта участия «технической» организации в сделке. Таким образом, статья обладает существенной практической значимостью и будет полезна широкому кругу специалистов как со стороны налоговых органов, так и со стороны консалтинговых организаций, предоставляющих услуги по проверке контрагентов.

Ключевые слова:

Техническая компания, Фактический метод, Расчетный метод, Действительные налоговые обязательства, Налог на прибыль, Налог на имущество, Необоснованная налоговая выгода, Транспортный налог, НДФЛ, Уклонение от налогов

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Введение

В научной работе рассматривается проблема определения действительных налоговых обязательств (ДНО) в сделках с «техническими» компаниями. В настоящий момент данная проблема является особо актуальной, поскольку значительная доля вновь зарегистрированных компаний представляет собой «технические» компании, которые создаются исключительно в целях получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком или связанными сторонами.

Важно отметить, что в связи с возрастающей ролью "технических" компаний в применяемых налогоплательщиками схемах по уклонению от уплаты налогов, остро встаёт вопрос не только их обнаружения и доказывания неправомерности их встраивания в цепочки обмена товарами/работами/услугами, но и определения правил (методики) расчёта действительных налоговых обязательств. Объективно, на практике наиболее сложным является не столько вопрос идентификации "технической"

организации или доказывания её участия в цепочке поставок, сколько вопрос того, как определить налоговые обязательства участников цепочки. Оба этих вопроса (маркеры для идентификации "технических" компаний и порядок расчёта ДНО) ранее уже рассматривались многими учёными экономистами. Например, в работе Вачугова И.В. [11] анализировались меры, направленные на ограничение уклонения от уплаты налогов путем применения «технических» компаний, а также представлены отдельные риск-маркеры для идентификации технических компаний. Тем не менее, выделенный перечень риск-маркеров является далеко не полным для целей повышения эффективности налогового администрирования в целом. В контексте порядка расчета ДНО значительная часть исследований посвящена оценке применимости расчетного метода. В данном аспекте на практике речь идет о «налоговой реконструкции» или процедуре расчета сумм доначислений по налогам, сборам, страховым взносам [8]. Более широкая трактовка данного понятия предполагает определение объема прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции [4, 13]. Так, Ковалева А.А. [11] на основании судебной практики обосновала эффективность применения расчётного метода определения действительных налоговых обязательств при умышленном использовании налогоплательщиком «технических» компаний. Новопашин И.Ю. [14] в своей работе автор уделил наибольшее внимание расчету расходов по налогу на прибыль организаций, а также переквалификации сделок, совершенных взаимозависимыми сторонами .

Цель исследования – адаптировать единую методику определения действительных налоговых обязательств, разработанную в научной статье Тихоновой А.В. [18], на основании анализа сформировавшейся судебной практики. Настоящая цель определила следующие задачи исследования:

- идентифицировать основные риск-маркеры схем уклонения от налогообложения в рамках сделок с «техническими» компаниями;
- сформировать перечень мер налогового органа по доказыванию факта участия «технической» организации в сделке;
- выделить типовые виды сделок с «техническими» компаниями;
- определить базовый метод расчёта действительных налоговых обязательств для каждого из рассмотренных видов сделок и условия его применения.

Методы и материалы исследования

Прежде чем мы перейдем к рассмотрению проблемы определения действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями, кратко представим общую методику расчета ДНО в Российской Федерации (рисунок 1).

Этап 1. Признание базового метода определения ДНО:

- Расчетный метод
- Фактический метод

Этап 2. Формирование бремени доказывания:

- Риск-маркеры схемы
- Меры налогового органа по установлению ДНО

Элемент 3. Расчет ДНО:

- Порядок учета расходов по налогу на прибыль организаций и вычетов по НДС
- Ответственность за неисполнение обязанности другими налогоплательщиками (в случае согласованности действий)

Рисунок 1 – Общая концепция расчета ДНО [\[18\]](#)

Практическая часть научной работы построена на анализе судебной и правоприменительной практики в части схем уклонения от налогообложения с использованием «технических» компаний, разъяснениях Минфина и ФНС России. Представленная методика включает три этапа, каждый из которых будет более подробно рассмотрен в основной части исследования на примере сделок с «техническими» компаниями. Этап первый предполагает идентификацию базового метода определения ДНО: фактического (по фактическим данным учета налогоплательщика) и расчетного (на основании иных имеющихся данных и сведений). Специфика различных схем правонарушений приводит к тому, что для каждого из них (в том числе сделок с "техническими" компаниями) экономическое обоснование методов расчета ДНО отличается принципиально. Например, при подмене трудовых отношений в гражданско-правовые реальность сделки всегда существует [\[3, 15, 16, 17, 19\]](#), отсюда обоснованности применения расчетного метода фактически отсутствует. В то время для рассматриваемых в настоящей статье нарушений – возможна двоякая ситуация (как фактического оказания, так и неоказания услуги).

Аналогичным образом дифференцируются в зависимости от схем уклонения риск-маркеры, меры налогового органа по установлению ДНО, определяемые в рамках второго этапа методики. Под риск-маркерами в статье понимаются признаки наличия схемы уклонения от налогообложения в сделках между экономическими агентами. Определения мер налогового органа по установлению ДНО предполагает формирование действий и доказательной базы налогоплательщика и налогового органа по обоснованию наличия схемы уклонения на базе анализа судебной практики.

Третий этап предполагает детализацию порядка расчета налога на прибыль и налога на добавленную стоимость в части учета элементов, уменьшающих сумму ДНО (расходы по налогу на прибыль и вычеты по НДС). Данный порядок тесно связан с обоснованием метода расчета ДНО, отсюда вытекает и его специфика для каждого вида правонарушений.

Таким образом, научно-методически обогащение подхода Тихоновой А.В. состоит в экономическом обосновании конкретных элементов методики применительно к определению действительных налоговых обязательств в рамках сделок с «техническими» компаниями.

Результаты

Этап 1. Признание базового метода определения ДНО. На выбор метода ДНО будут оказывать влияние множество факторов: от количества вовлечённых в сделку

«технических» организаций до способа их применения для потенциальной выгоды от вовлечения в экономические сделки. С учётом сложившейся практики было установлено, что при вовлечении в сделку «технической» компании возможно применение как фактического, так и расчётного метода определения ДНО в зависимости от возникающих ситуаций. Фактический метод подразумевает под собой определение ДНО на основании документов, подтверждающих реальное исполнение сделки и устанавливающих фактических исполнителей по ней. Расчетный метод применяется в случаях, когда у налогоплательщика отсутствуют документы, подтверждающие реальное исполнение сделки, но при этом у налогового органа есть сведения об аналогичных сделках или фактах хозяйственной деятельности, которые можно применить к данной сделке. Более подробно порядок определения метода ДНО рассмотрен в Этапе 3.

Этап 2. Формирование бремени доказывания.

Длительное время проверка контрагентов налогоплательщика на соответствие принципам и нормам сложившейся экономической практики лежала на плечах налоговых органов. В их обязанности входил поиск схем уклонения от уплаты налогов и умышленного занижения налоговой базы путём выявления цепочек из так называемых компаний-однодневок, что значительно обременяло и усложняло работу данной государственной структуры. Введение в действие ст. 54.1 НК РФ, обязывающей налогоплательщиков осуществлять «должную осмотрительность» при выборе своих контрагентов позволило частично переложить нагрузку ФНС России по проверке контрагентов на самих налогоплательщиков. Обязанность быть более рациональным в выборе своего контрагента поспособствовала развитию такого сегмента в области налоговых услуг, как разработка систем по проверке благонадежности хозяйствующих субъектов, с которыми заказчик потенциально может вступить в договорные взаимоотношения. Данный предварительный анализ контрагентов направлен в том числе на предотвращение возникновения ситуаций, в которых со стороны налоговых органов может поступить обвинение в занижении налоговой базы путём заключения сделок с «техническими компаниями», в целях неправомерного наращивания объёма осуществляемых расходов и, как следствие, получения дополнительных налоговых вычетов и формированию дополнительных расходов по налогу на прибыль организаций. При этом, исходя из сложившейся практики, далеко не все потенциальные контрагенты подлежат анализу на соответствие принципаской должной осмотрительности. Так, например, заведомо благонадёжными принято считать:

- дочерние организации группы компаний - такие организации, как правило, взаимозависимы между собой, имеют общие органы управления, объединены общими/схожими локальными актами, регламентирующими их деятельность и практику взаимоотношений с контрагентами. Единая структура управления и нередко общие деловые взаимоотношения с поставщиками и контрагентами позволяют судить о заведомой благонадёжности таких организаций;
- банки и прочие кредитные организации, которые не могут осуществлять свою деятельность без лицензии, выданной Центральным банком России. Такие организации для получения лицензии обязаны соответствовать высоким критериям, например, для вновь зарегистрированного банка с базовой лицензией минимальный размер уставного капитала должен превышать 300 млн руб. Также Центральный банк на ежегодной основе проводит проверку организаций на соответствие установленным критериям, при несоблюдении которых банк/кредитная организация может лишиться лицензии, дающей ей право осуществлять определённые виды деятельности. Например, основанием для изъятия лицензии может служить предоставление ложных сведений, которые

поспособствовали получению лицензии, неиспользование лицензии по назначению (банк не производил банковские операции в течение года) и т. п.;

- организации с долей участия государства 50% и более;
- организации, относящиеся к категории крупнейших налогоплательщиков. Хозяйствующие субъекты, относящиеся к данной категории, подлежат дополнительной проверке со стороны налоговых органов (в Межрегиональных и Межрайонных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам), что позволяет судить о благонадёжности такого контрагента;
- организации, находящиеся под налоговым мониторингом. Причина непроведения дополнительных проверок на благонадёжность контрагентов, относящихся к данной категории, аналогична предыдущему пункту.

Итак, за исключением вышеперечисленных категорий контрагентов, хозяйствующие субъекты на практике подлежат проверке на благонадёжность. Данная проверка направлена на предотвращение неумышленного построения договорных взаимоотношений с «технической» организацией, что может привести к последующим доначислениям налоговых обязательств со стороны налоговых органов (далее - НО). Однако просто выявить и доказать наличие среди контрагентов налогоплательщика «технической» компании / фирмы-однодневки недостаточно, ведь далее следует процесс расчёта действительных налоговых обязательств для налогоплательщика.

Так, мы плавно подходим к проблеме определения действительных налоговых обязательств, которые должны быть вменены налогоплательщику в случае встраивания в систему его договорных взаимоотношений «технических» компаний. Данная проблема является особо актуальной в настоящее время, так как ежедневно в Российской Федерации открывается около 1 000 организаций. При этом, значительная их доля, как показывает практика анализа вновь зарегистрированных компаний, проводимая со стороны налоговых органов, приходится на «технические» компании, которые создаются исключительно в целях встраивания их в систему ложных взаимоотношений и проведения подозрительных операций.

Остановимся на том, что в экономической практике понимается под «технической» компанией. Ранее в судебной практике часто упоминался данный термин, однако, его определение было официально сформулировано лишь в 2021 году, когда ФНС России выпустила соответствующее Письмо [\[20\]](#). Согласно данному документу «техническая компания — это компания, не ведущая реальной экономической деятельности и не исполняющая налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от ее имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект». Таким образом, под «техническими» было принято понимать такие организации, которые документально имеют статус участника экономической сделки с налогоплательщиком, но фактически никакой значимой деятельности не осуществляют. В письме также были определены и другие признаки «технических» компаний (риск-маркеры):

- отсутствие прямой выгоды для такой организации от заключённой сделки;
- недостаточность имеющихся на балансе потенциально «технической» организации активов, а также прочих ресурсов для выполнения возложенных на неё обязательств;
- отсутствие иной деятельности, помимо той, которая фактически или фиктивно осуществляется в пользу налогоплательщика, а также отсутствие иных контрагентов,

помимо проверяемого налогоплательщика.

Однако, перечень риск-маркеров, позволяющих на практике доказать применение «технических компаний» в схемах уклонения от уплаты налогов, значительно больше. В таблице 1 отражены основные риск-маркеры схем уклонения от налогообложения в рамках сделок с техническими компаниями.

Таблица 1 – Риск маркеры схем уклонения от налогообложения в рамках сделок с техническими компаниями

| № п/п | Риск-маркер | Источник |
|-------|---|---|
| 1 | Местонахождение контрагента: | 1. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 20.11.2023 г. № А40-44286/2023 |
| | 1. наличие записи о недостоверности адреса местонахождения в ЕГРЮЛ; | |
| | 2 . регистрация нескольких организаций по одному адресу; | 2. Постановление Арбитражного суда Московского округа |
| | 3. формально составленные договоры аренды, отсутствие организации по адресу регистрации | от 18.05.2023 г. № А40-122567/2022 |
| 2 | Единство: адреса хранения учредительных документов, печатей, сертификатов ключей электронной цифровой подписи, деловой переписки, IP-адреса компьютера, с которого была отправлена налоговая отчетность | 3. Решение Арбитражного суда Удмуртской области |
| 3 | Использование одного банка для открытия счетов | от 01.12.2023 г. № А71-535/2023 |
| 4 | Централизованное управление учетом, бизнес-процессами, финансовыми потоками | 4. Постановление |
| 5 | Наличие номинального директора и учредителей | генерального Арбитражного суда Поволжского округа |
| 6 | Отсутствие сотрудников и производственных ресурсов (основных производственных активов, транспорта и складов) | от 07.10.2019 г. № А12-46169/2018 |
| 7 | Минимальная налоговая нагрузка | 5. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.07.2019 |
| 8 | Транзитный характер движения средств по расчетным счетам | |
| 9 | Отсутствие деловой репутации, в том числе отсутствие сайта, рекламы, а также сведений об организациях в Интернете | Г. № А27-24569/2018 |
| 10 | Отсутствие необходимых разрешений и лицензии | 6. Решение Арбитражного суда Мурманской области |
| 11 | Несовпадение заявленного вида деятельности в ЕГРЮЛ с практической деятельностью | от 24.01.2019 г. № А42-9542/2018 |
| 12 | Непредставление документов (информации) по требованию налогового органа в рамках | 7. Постановление Арбитражного суда |
| | статьи 93.1 НК РФ | |
| 13 | Отсутствие расходов, необходимых для ведения реальной финансово-хозяйственной деятельности, по итогам анализа расчетных | Московского округа от 29.10.2019 г. № А40-28376/19-75- |

| | | |
|----|---|---|
| | счетов организации | 346 |
| 15 | Все контрагенты компании исключены из ЕГРЮЛ и сняты с учета в связи с недостоверностью сведений | 8. Постановление Арбитражного суда Московского округа |
| 16 | Факты неуплаты компанией денежных средств по заключенным договорам с контрагентами. В том числе факт отсутствия судебных исков о взыскании такой задолженности в адрес компании | от 19.10.2020 г. № А40-134029/2019 |
| 17 | Компания зарегистрирована незадолго до заключения договора | |

В ходе анализа научной литературы, а также материалов судебной практики были определены следующие меры налогового органа по доказыванию факта участия «технической» организации в сделке:

- 1 . Проверка фактического места нахождения контрагента и наличия/достаточности основных средств для осуществления деятельности (фактический выезд по адресу местонахождения контрагента);
- 2 . Проверка банковских выписок на предмет совпадения реквизитов контрагента и проверяемого налогоплательщика, а также характера движения денежных средств;
3. Проверка IP-адресов контрагента и проверяемого налогоплательщика;
- 4 . Допрос Генерального директора и других сотрудников контрагента на предмет исполнения ими своих должностных обязанностей;
5. Проверка наличия упоминаний о контрагенте в СМИ.
- 6 . Установление лица/группы лиц, которое фактически являлась исполнителем обязательств по договору.

Исходя из сложившейся практики, сделки с техническими компаниями условно можно разделить на две категории:

1. Фактическое отсутствие сделки с потенциально «технической» организацией. Так, на практике была выявлена схема, при которой Общество фиктивно приобрело продукцию у «технической» организации (фактически товар не существовал на складе у поставщика и не был отгружен, а денежные средства поступили на счёт технической организации), затем эта «техническая» организация также фиктивно приобрела продукцию у другой «технической» организации (дальнейшее движение денежных средств со счёта первой «технической» на счёт второй «технической организации» без реального движения продукции со склада поставщика), а далее денежные средства были выданы первичному покупателю (реальная организация) в виде беспроцентного займа. Таким образом, денежные средства совершили полный круг и вернулись на счёт первичного покупателя. В данной ситуации реальная компания получает право учесть дополнительные расходы по налогу на прибыль организации, а также применить вычет по НДС за счёт приобретения продукции у «технической» организации, фактически не израсходовав средств (Определение ВС РФ от 21.06.2021) (рисунок 2).



Рисунок 2 – Фактическое отсутствие сделки с вовлечением «технической» организации

Подобные ситуации с отсутствием реально осуществляемых «техническими» организациями сделок также рассмотрены в Определении Верховного суда № 304-ЭС21-930, Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа № А65-2655/2019 и др.;

2. Фактическое исполнение обязательств по договору либо иным лицом, официально не являющимся стороной сделки [9, 10], либо самой «технической» организацией в целях формирования выгоды для других сторон сделки.

При этом вторую категорию можно разделить на несколько видов в зависимости от конечной цели формирования фиктивной сделки:

1. Схема, направленная на умышленное вовлечение технических компаний с целью занижения доходов от реализации «технической» компании (снижение налоговых обязательств) и последующей перепродажи реальному покупателю по завышенной цене. Такие схемы, в частности создаются в случае, если техническое звено применяет пониженную ставку или находится в низконалоговой юрисдикции. Подобные выводы содержатся в Определении Верховного суда РФ, в котором Общество являлось первым правообладателем товарного знака, но продало право на него взаимозависимой компании на Виргинские острова по достаточно низкой цене. Эта компания, в свою очередь, продала товарный знак на Кипр, после чего он вернулся в РФ с ценой, в сотни раз превышающей первоначальную. Верховный суд РФ указал, что денежные средства, полученные в результате совершения спорных сделок, являются прибылью именно Общества, что возлагает на заявителя обязанность уплатить налог на прибыль (рисунок 3).



Рисунок 3 – Схема вовлечения «технических» компаний для последующей реализации товаров (работ, услуг)

2. Схема, направленная на умышленное создание формального документооборота для покупки товаров, работ, услуг у «технических» компаний с целью учета расходов при

расчете налога на прибыль организаций и принятия НДС к вычету в большем объеме (рисунок 4).



Рисунок 4 – Создание формального документооборота при покупке товаров (работ, услуг) у «технической» компании

Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Западно-Сибирского округа Общество закупало молоко напрямую у сельхозпроизводителей, освобожденных от уплаты НДС. Затем в цепочку поставок (между сельхозпроизводителями и Обществом) были встроены фирмы однодневки, создан формальный документооборот, у Общества увеличились расходы и возник входной НДС (при этом фирмы однодневки не уплачивали зеркальный исходящий НДС в бюджет).

В Определении Верховного суда РФ отмечено, что Общество закупало товар у иностранных поставщиков напрямую и под заказ. В цепочку поставки на внутреннем рынке были встроены подконтрольные фирмы однодневки, у которых Общество покупало товар по завышенной стоимости. Налоговые органы доначислили Обществу НДС и налог на прибыль организаций. Они указали, что нарушение статьи 54.1 НК РФ влечет за собой корректировку налоговых обязательств в полном объеме.

3. Схема, направленная на получение неправомерной выгоды, как для покупателя, так и для продавца. В подобных схемах реальный поставщик реализует «технической» организации продукцию по заниженной цене, а сама «техническая» организация уже реализует полученную продукцию конечному покупателю по завышенной цене. Важно отметить, что «техническая» организация в описанной схеме не является взаимозависимым лицом ни для поставщика, ни для покупателя, а, следовательно, фактически любая цена, установленная при купле-продаже продукции между ними, будет признана рыночной и не повлечёт пересчёту действительных налоговых обязательств со стороны налоговых органов, даже если реальные поставщик и покупатель будут являться взаимозависимыми. Цель построения схемы в данном случае следующая – поставщик благодаря установлению заниженной цены уменьшает свои обязательства в части формирования доходов по налогу на прибыль организаций и налоговой базы по налогу на добавленную стоимость; покупатель же получает право учесть в расходах по налогу на прибыль организаций большую сумму, чем при совершении реальной рыночной сделки, а также завысить сумму налога на добавленную стоимость, принимаемую к вычету (рисунок 5).



Рисунок 5 – Схема вовлечения «технической» компании для получения выгоды поставщиком и покупателем

Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа Общество, являясь первым правообладателем товарного знака, продало право на него компании, находящейся на Виргинских Островах (низконалоговая юрисдикция), по заниженной цене. В дальнейшем, право на товарный знак было перепродано компании, находящейся на Кипре, после чего товарный знак был повторно реализован российской организации по цене, значительно превышающей первоначальную.

4 . Схема, направленная на формирования неправомерных расходов за счёт аренды собственного имущества. Так, например, на практике была выявлена схема, в рамках которой Общество создало «техническую» организацию в особой экономической зоне со ставкой налога на прибыль организаций 0%. В дальнейшем Общество безвозмездно передало «технической» компании в собственность основные средства (в том числе здания, оборудование и т.д.), необходимые для ведения хозяйственной деятельности. Затем «техническая» компания передала в аренду те же основные средства Обществу. В результате созданной схемы Общество отражало арендные платежи в расходах по налогу на прибыль организаций, а «техническая» организация платила налог на прибыль по ставке 0% (Постановление АС СЗО от 17.06.2015 N Ф07-3426/2015) (рисунок 6).



Рисунок 6 – Схема, направленная на формирования неправомерных расходов за счёт аренды собственного имущества

Примечание для пунктов, описанных выше: на практике в цепочку между реальными поставщиком и покупателем может встраиваться неограниченное количество «технических» организаций и взаимозависимых лиц в целях усложнения схемы уклонения от уплаты налогов и, тем самым, понижения вероятности её раскрытия со

стороны налоговых органов.

5. Схема, направленная на получение вычета по налогу на добавленную стоимость при взаимодействии с контрагентом, применяющим специальный налоговый режим (СНР). В рамках стандартного договорного процесса Обществом в качестве потенциального контрагента была найдена организация, применяющая специальный налоговый режим (ЕСХН). Следовательно, в случае, если Обществом будет приобретена продукция у такого контрагента, то оно не сможет принять НДС к вычету от приобретения продукции (организация на ЕСХН не является плательщиком НДС). В таком случае Общество прибегает к вовлечению в цепочку приобретения продукции «технической» организации: «техническая» организация приобретает продукцию у контрагента на ЕСХН (отсутствует право на применение вычета), а затем реализует эту же продукцию Обществу (возникает право на применение вычета по НДС). Таким образом, Общество занижает налоговую базу по НДС путём неправомерного получения вычета (Решение Арбитражного суда Воронежской области от 31 марта 2021 года по делу № А14-4599/2020) (рисунок 7).



Рисунок 7 – Схема, направленная на получения вычета по НДС при взаимодействии с контрагентом, применяющим СНР

6. Схема, направленная на занижение налоговой базы по НПО и НДС путём подмены фактического исполнителя обязательств по договору (сделка фактично исполняется другим лицом) (рисунок 8).



Рисунок 8 – Схема, направленная на занижение налоговой базы по НПО и НДС путём подмены фактического исполнителя обязательств по договору

Так, например, в деле ООО «Фирма «Мэри»», налогоплательщиком была сформирована цепочка из «бумажных» контрагентов, осуществляющих перевозку выпечки. Налогоплательщик расформировал штат водителей и приобрёл услуги перевозки у сторонних «технических» компаний. Фактически же готовую продукцию перевозили физические лица, оплата труда которых производилась без заключения трудового договора. В описанной ситуации у налогоплательщика возникает право учесть дополнительные расходы по НПО, принять к вычету НДС с расходов на приобретение услуг подрядчика, а также сократить налоговые обязанности по уплате налога на доходы физических лиц своим сотрудникам и страховых взносов на них.

Этап 3. Расчет ДНО.

Порядок определения метода и расчёт ДНО, а также распределение ответственности между участниками описанных ситуаций представлены в таблице 2 ниже.

Как показано в таблице 2, ответственность в сделках с техническими компаниями вменяется одной из сторон сделки, которая является фактическими выгодоприобретателями. В тех же случаях, когда схема организована несколькими выгодоприобретателями (например, вовлечение «технической» компании для получения выгоды поставщиком и покупателем) ответственность также вменяется одному лицу, однако кем будет это лицо – зависит от факта наличия или отсутствия их взаимозависимости.

Помимо указанных выше налоговых обязательств в случае выявления схемы по уклонению от уплаты налогов к налогоплательщикам также необходимо применить пени и штрафы с учётом положений НК РФ.

Таблица 2 – Метод расчета, налоговые последствия, расчет ДНО, а также распределение ответственности между участниками при осуществлении сделок с «техническими» организациями

| Схема применения «технической» организации | Метод расчёта ДНО | Вид обязательства | Расчёт ДНО | Распределение ответственности между участниками схемы | Примечание |
|--|-------------------|-------------------|---|---|------------|
| Фактическое отсутствие сделки | Фактический | НДС | Доначислить НДС в размере суммы, ранее принятой к вычету | Покупатель ТРУ | |
| | | НПО | Доначислить НПО в размере суммы, ранее учтённой в расходах | | |
| | Фактический | НДС | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, указанной в договоре между покупателем и «технической» организацией | | |
| | | | 2. Доначислить НДС, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НДС, ранее | | |

| | | | | |
|---|-----------------|---|--------------------|---|
| Вовлечение «технических» компаний для последующей реализации ТРУ | Фактический НПО | уплаченной бюджет Поставщиком ТРУ | в Поставщик ТРУ | Применяется случаях, взаимозависимости покупателя поставщика установлена |
| | | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, указанной в договоре между покупателем и «технической» организацией 2. Доначислить НПО, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НПО, ранее уплаченной в бюджет Поставщиком ТРУ | | |
| Создание формального документооборота при покупке ТРУ у «технической» компании | Фактический НДС | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, указанной в договоре между поставщиком и «технической» организацией 2. Доначислить НДС, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НДС, ранее принятой к вычету Покупателем ТРУ | | Применяется случаях, взаимозависимости покупателя поставщика установлена |
| | | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, | Покупатель ТРУ | |

| | | | | |
|---------------------------------------|-----------------|--|--|---|
| | | | указанной в договоре между поставщиком и «технической» организацией | |
| | Фактический НПО | | 2. Доначислить НПО, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НПО, ранее учтённой в расходах Покупателем ТРУ | |
| | Расчётный НДС | | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из рыночной стоимости (Глава 5.1 НК РФ) 2. Доначислить НДС, исходя из реальной стоимости сделки | |
| | Расчётный НПО | | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из рыночной стоимости (Глава 5.1 НК РФ) 2. Доначислить НПО, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НПО, ранее учтённой в расходах Покупателем ТРУ | Покупатель ТРУ Применяется в случаях, взаимозависимость покупателя поставщика доказана |
| Вовлечение «технической» компании для | | | 1. Определить реальную стоимость | |

| | | | | |
|---|-------------|-----|---|---------------|
| получения выгоды поставщиком покупателем | и | НДС | сделки, исходя из рыночной стоимости (Глава 5.1 НК РФ) | Поставщик ТРУ |
| | | | 2. Доначислить НДС, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НДС, ранее уплаченной в бюджет Поставщиком ТРУ | |
| | Расчёты | НПО | 1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из рыночной стоимости (Глава 5.1 НК РФ) | |
| | | | 2. Доначислить НПО, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НПО, ранее уплаченной в бюджет Поставщиком ТРУ | |
| | Фактический | НДС | Доначислить НДС в размере стоимости услуг аренды, ранее принятой к вычету | |
| | | | 1. Рассчитать сумму амортизации за период отсутствия имущества у Покупателя услуг после его передачи | |

| | | | |
|---|-----------------|--|------------------|
| | Фактический НПО | <p>«технической» организации до даты проведения контрольных мероприятий</p> <p>2. Доначислить НПО в размере стоимости услуг аренды, ранее учтённой в расходах, с учётом пересчитанной амортизации</p> | |
| Формирование неправомерных расходов за счёт аренды собственного имущества | | <p>1. Рассчитать остаточную стоимость имущества с учётом амортизации за период отсутствия имущества у Покупателя (арендатора) услуг после его передачи</p> <p>«технической» организации до даты проведения контрольных мероприятий</p> | Покупатель услуг |
| | Фактический НИО | <p>(для п.1 ст. 375 НК РФ)</p> <p>1.1. Доначислить сумму налога, исходя из рассчитанной остаточной стоимости</p> <p>2. Доначислить сумму налога к уплате, исходя из кадастровой стоимости имущества (п. 2 ст. 375 НК РФ)</p> | Лоначислить |

| | | | | | |
|---|--|-------------|--------------------|--|-------------------|
| | | Фактический | Земельный налог | сумму налога, исходя из кадастровой стоимости земельных участков | |
| | | Фактический | Транспортный налог | Доначислить сумму налога в зависимости от типа транспортного средства | |
| Получение вычета по НДС при взаимодействии с контрагентом, применяющим специальный налоговый режим | | Фактический | НДС | Доначислить НДС в размере суммы, ранее принятой к вычету | Поставщик ТРУ |
| | | Фактический | НДС | Доначислить НДС в размере суммы, ранее принятой к вычету за услуги доставки | |
| Занижение налоговой базы по НПО и НДС путём подмены фактического исполнителя обязательств по договору | | Фактический | НПО | Доначислить НПО в размере суммы ранее учтенной в расходах | |
| | | Фактический | НДФЛ | Доначислить НДФЛ сотрудникам, осуществляющим доставку товаров | Поставщик товаров |
| | | Фактический | Страховые взносы | Доначислить страховые взносы за сотрудников, осуществляющих доставку товаров | |

Выводы

Научная новизна настоящего исследования заключается в адаптации общей концептуальной методики определения действительных налоговых обязательств Тихоновой А.В. применительно к такому виду налоговых схем как сделка с

«техническими» компаниями. В частности, обоснован выбор метода определения ДНО, выделены основные и наиболее часто встречающие риск-маркеры схемы уклонения, а также меры налогового органа по ее доказыванию. В связи с отсутствием детализированной информации о схемах правонарушений и налоговых потерях от сделок с «техническими» компаниями, достоверная оценка бюджетного эффекта не представляется возможной.

Научной дискуссии подлежит вопрос применения расчетного метода определения ДНО в отношении налога на добавленную стоимость, который предложен нами для следующей схемы: вовлечение «технической» компании для получения выгоды поставщиком и покупателем. По данному вопросу научное сообщество разделилось на две группы. Первые предполагают целесообразность использования расчетного метода только для ДНО по прямым налогам (налог на прибыль и НДФЛ)[\[6, 7\]](#), обосновывая это тем, что для расчета НДС эффективно может использоваться АСК НДС-2 (как информационная основа фактического метода). Другие же, наоборот, следуя принципу справедливости налогообложения (сторонником которого являются и авторы статьи), отмечают применимость расчетного метода для всех налогов [\[2, 5, 12\]](#).

Исследование обладает существенной практической значимостью. Сформулированная и описанная выше методика расчёта ДНО позволяет разделить возникающие на практике схемы по уклонению от уплаты налогов с применением «технических» организаций на отдельные категории в зависимости от типа осуществляемых операций и характера взаимодействия между участниками цепочки. Подобная категоризация позволит сформировать общую стратегию доказывания налоговых правонарушений для сотрудников ФНС России, что в свою очередь повысит скорость и эффективность работы налоговых органов. Кроме того, в статье сформулированы результаты анализа рынка по проверке благонадёжности потенциальных контрагентов. Данная аналитика будет полезна широкому кругу специалистов как со стороны налоговых органов (для формирования рекомендаций по проверке налогоплательщиками своих контрагентов), так и со стороны консалтинговых организаций, предоставляющих подобные услуги по проверке контрагентов.

Библиография

1. Вачугов И.В., П.В. Седаев "Закат" эпохи фирм-«однодневок»: иллюзия или реальность? // Вопросы устойчивого развития общества. 2021. № 9. С. 50-57.
2. Голенев В.В. Расчетный метод определения действительного размера налоговых обязательств: проблемы применения в условиях отсутствия методологических подходов // Юридическая наука. 2021. № 1. С. 20-26.
3. Деткова Ю.С. Налоговые риски и последствия при подмене трудовых договоров // Инновации и инвестиции. 2024. № 8. С. 443-445.
4. Евпрынцев И.С. Понятие и сущность термина "налоговая реконструкция" в налоговом праве Российской Федерации // Наука XXI века: актуальные направления развития. 2023. № 2-2. С. 373-377.
5. Званков В.В. Некоторые аспекты установления действительных налоговых обязательств: судебная практика // Налоговая политика и практика. 2022. № 11 (239). С. 23-27.
6. 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. DOI: 10.28995/2073-6304-2023-4-100-125.
7. Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ // Экономика. Налоги. Право.

2023. Т. 16. № 5. С. 125-136.

8. Каверина Э.Ю. Актуальные вопросы налогового администрирования: "налоговая реконструкция" в условиях применения статья 54.1 НК РФ // Финансовая экономика. 2023. № 7. С. 165-169.

9. Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. 2022. Т. 28. № 9(825). С. 2102-2118. DOI: 10.24891/fc.28.9.2102.

10. Каверина Э.Ю. Методика налоговой реконструкции как процедуры определения размера действительного налогового обязательства // Актуальные вопросы налогообложения, налогового администрирования и экономической безопасности : Сборник научных статей VI-й Всероссийской научно-практической конференции, Курск, 07 октября 2022 года / Отв. редактор Л.В. Афанасьева. Курск: Юго-Западный государственный университет, 2022. С. 136-145.

11. Ковалева А.А. Проблема применения расчетного метода исчисления налогов при умышленном использовании налогоплательщиком «технических компаний» // Всероссийский форум молодых исследований-2022 : Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, Петрозаводск, 27 сентября 2022 года. Петрозаводск: Международный центр научного партнерства «Новая Наука» (ИП Ивановская И.И.), 2022. С. 18-23.

12. Литовцева Ю.В. ФНС России об очередности налоговых обязательств в банкротстве: желаемое или действительное? // Налоговед. 2023. № 12. С. 44-51.

13. Монахова О.В. Эволюция налоговой реконструкции в рамках применения статьи 54.1 НК РФ // Актуальные вопросы современной экономики. 2022. № 6. С. 116-123.

14. Новопашин, И.Ю. Налоговая реконструкция размера признанных расходов при изменении юридической квалификации сделки, совершенной взаимозависимыми участниками налоговых правоотношений // Теория права и межгосударственных отношений. 2022. Т. 2. № 5(25). С. 257-263.

15. Полозков Д.С. Определение действительных налоговых обязательств применительно к положениям статьи 54.1 НК РФ // Налоговая политика и практика. 2021. № 5(221). С. 46-49.

16. Рябова Е.В., Хоружий В.И. Правовые аспекты расчета действительных налоговых обязательств // Налоги. 2024. № 3. С. 2-8.

17. Савельев О.Н. Гражданское законодательство в регулировании трудовых отношений: проблема подмены трудового договора гражданско-правовым // Сборники конференций НИЦ Социосфера. 2021. № 24. С. 16-19.

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

19. Шоломицкая И.В. Взаимосвязь трудовых и гражданско-правовых отношений в ИТ-сфере // Вестник Белорусского государственного экономического университета. 2020. № 4 (141). С. 90-96.

20. Якушев Р.В., Седова А.Д. Проактивный подход при доказывании добросовестности // Налоговая политика и практика. 2024. № 3(255). С. 40-44.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Сделки с «техническими» компаниями являются одной из самых сложных областей налогового правоприменения, вызывающих множество вопросов и споров среди

экспертов. Сегодня такие сделки часто используются для уклонения от уплаты налогов, что требует тщательного анализа и оценки со стороны налоговых органов. Определение действительных налоговых обязательств становится ключевым моментом в этих ситуациях, поскольку неправильное толкование может привести к значительным финансовым потерям как для государства, так и для бизнеса.

Представленная статья посвящена анализу подходов к определению действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями.

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор делает попытку обоснования значимости и актуальности выбранного направления исследования. Также в вводной части автор дает краткий обзор подходов ученых к исследованию действительных налоговых обязательств, ссылаясь на труды Вачугова И.В., Ковалева А.А., Новопашиной И. Ю., Тихоновой А.В. Однако, литературный обзор в статье отсутствует, что не дает автору возможности развернуть полноценную научную дискуссию по теме исследования. Также автор не пользуется возможностью иллюстрации масштаба влияния уклонения от налогообложения с использованием технических компаний на доходы бюджетов. Раздел «Методы и материалы исследования» является предельно кратким, содержит иллюстрацию этапов методики расчета действительных налоговых обязательств без ссылки на авторство этой методики, так как ссылка дана источником с номером 30, который отсутствует в списке литературы. Раздел «Результаты исследования» посвящен подробному описанию на практических примерах заявленной методики определения действительных налоговых обязательств а разрезе ее этапов. В частности, рассмотрены Этап 1. Признание базового метода определения действительных налоговых обязательств, Этап 2. Формирование бремени доказывания, Этап 3. Расчет действительных налоговых обязательств. Практическая часть работы построена на анализе судебной и правоприменительной практики в части схем уклонения от налогообложения с использованием «технических» компаний, разъяснениях Минфина и ФНС России. Представленные практические кейсы являются весьма ценными с позиций иллюстрации примеров к определению действительных налоговых обязательств. Раздел «Выводы» включает краткое резюме результатов исследования. Автор отмечает научную новизну и практическую значимость результатов исследования.

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специфических методов экономико-правовых исследований автором применена методика определения действительных налоговых обязательств.

Выбранная тема исследования чрезвычайно актуальна, что обусловлено повышенным вниманием налоговых органов к реализации схем уклонения от налогообложения с использованием технических организаций. Это связано с тем, что подобные схемы становятся все более изощренными и сложными, что затрудняет их обнаружение и пресечение. В результате, налоговые органы вынуждены разрабатывать новые методы и подходы к анализу сделок, чтобы предотвратить злоупотребления и обеспечить справедливое распределение налоговой нагрузки между участниками экономической деятельности. Именно на проблему справедливости распределения налогового бремени указывал Президент России в Послании Федеральному Собранию 29 февраля 2024 г., как на задачу, поставленную в ранг государственных приоритетов. С другой стороны, ФНС России регулярно выявляется схемы уклонения от налогообложения с использованием технических компаний, в том числе в рамках реализации отраслевого подхода к проверкам, который позволяет более точно оценивать риски и выявлять подозрительные операции в конкретных секторах экономики.

Статья обладает практической значимостью. Она состоит в разработке предложений по

совершенствованию методики определения действительных налоговых обязательств, включающей описанные выше 3 этапа. Представленные практические кейсы по различным схемам уклонения от налогообложения являются весьма ценными с позиций иллюстрации примеров к определению действительных налоговых обязательств. Вместе с тем, автору стоит обратить внимание на категорию «налоговая реконструкция», который не используется по тексту статьи, но в списке литературы статьи по этой тематике представлены. Налоговая реконструкция представляет собой процесс восстановления реального содержания и экономического смысла сделки, искаженного в целях уклонения от налогообложения. Она применяется в случаях, когда первоначальные условия сделки были искусственно изменены для получения налоговой выгоды. Целью налоговой реконструкции является определение истинного характера сделки и соответствующего ей размера налогового обязательства.

Автор сформулировал видение научной новизны исследования следующим образом. «Научная новизна настоящего исследования заключается в адаптации общей концептуальной методики определения действительных налоговых обязательств Тихоновой А.В. применительно к такому виду налоговых схем как сделка с «техническими» компаниями. В частности, обоснован выбор метода определения ДНО, выделены основные и наиболее часто встречающие риск-маркеры схемы уклонения, а также меры налогового органа по ее доказыванию».

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Вместе с тем, по тексту имеются ошибки и опечатки. Например, в разделе «Введение»: «Новопашин, И. Ю. в своей работе автор уделил...».

Автор широко использует элементы визуализации результатов исследования - в статье приведены 8 рисунков и 2 таблицы. К сожалению, не удалось рассмотреть рисунки и таблицу 2, поскольку они не вошли в поля для верстки журнала. Требуется привести таблицу 2 и все рисунки по ширине в соответствии с требованиями журнала.

Библиография представлена 11 источниками, что не соответствует требованиям журнала. Отсутствие развернутой научной дискуссии не позволило выполнить требования к количеству библиографических источников. При этом по тексту статьи имеются ссылки на другие источники, отсутствующие в списке с номерами до 31. То есть библиографический список не соответствует ссылкам по тексту. Необходимо обеспечить соответствие и выполнить требования журнала к количеству и качеству источников.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие практической ценности и научной новизны. В-третьих, применение кейсов по уклонению от налогообложения с использованием технических компаний. К недостаткам статьи отнесем следующее. Во-первых, необходимость дополнения «Введения» такими элементами как цель, задачи исследования. Во-вторых, отсутствие подробного описания применяемой методики и авторскому вкладу в ее развитие. В-третьих, отсутствие развернутой научной полемики и сопоставления авторских результатов с полученными ранее. В-четвертых, невыполнение требований к объему библиографического списка. В-пятых, отсутствие упоминания термина налоговая реконструкция. В-шестых, недостатки при оформлении таблиц и рисунков. В-седьмых, отсутствие оценки влияния уклонения от налогообложения с использованием технических компаний на налоговые доходы бюджета.

Заключение. Представленная статья посвящена анализу подходов к определению действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при условии устранения указанных по тексту настоящей рецензии

замечаний.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Рецензируемая статья посвящена исследованию вопросов определении действительных налоговых обязательств (ДНО) в сделках с «техническими» компаниями.

Методология исследования базируется на обобщении ранее опубликованных научных работ по рассматриваемой теме, применении фактического и расчетного методов определения ДНО.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что значительная доля вновь зарегистрированных компаний представляет собой «технические» компании, которые создаются исключительно в целях получения необоснованной налоговой выгоды налогоплательщиком или связанными сторонами.

Научная новизна рецензируемого исследования состоит в адаптации общей концептуальной методики определения действительных налоговых обязательств Тихоновой А. В. применительно к такому виду налоговых схем как сделка с «техническими» компаниями; в частности, обоснован выбор метода определения ДНО, выделены основные и наиболее часто встречающие риск-маркеры схемы уклонения, а также меры налогового органа по ее доказыванию.

Структурно в тексте публикации выделены такие озаглавленные разделы и подразделы: Введение, Методы и материалы исследования, Результаты, Этап 1. Признание базового метода определения ДНО, Этап 2. Формирование бремени доказывания, Этап 3. Расчет ДНО, Выводы и Библиография.

В статье авторы отмечают, что в связи с возрастающей ролью "технических" компаний в применяемых налогоплательщиками схемах по уклонению от уплаты налогов, остро встаёт вопрос не только их обнаружения и доказывания неправомерности их встраивания в цепочки обмена товарами/работами/услугами, но и определения правил (методики) расчёта действительных налоговых обязательств. Объективно, на практике наиболее сложным является не столько вопрос идентификации "технической" организации или доказывания её участия в цепочке поставок, сколько вопрос того, как определить налоговые обязательства участников цепочки. В публикации приведена общая концепция расчета ДНО; показана схема вовлечения «технических» компаний для последующей реализации товаров (работ, услуг); отражены особенности создания формального документооборота при покупке товаров (работ, услуг) у «технической» компании; отражена схема вовлечения «технической» компании для получения выгоды поставщиком и покупателем; показана схема, направленная на формирования неправомерных расходов за счёт аренды собственного имущества; а также содержатся схемы, направленные на получения вычета по НДС при взаимодействии с контрагентом, применяющим СНР и на снижение налоговой базы по НПО и НДС путём подмены фактического исполнителя обязательств по договору. Импонирует, что авторами сформулирована научная новизна исследования и его практическая значимость.

Библиографический список включает 20 источника – научные публикации отечественных ученых по рассматриваемой теме на русском языке. В тексте публикации имеются адресные ссылки к списку литературы, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из замечаний, обращающих на себя особое внимание следует отметить громоздкость таблицы 1 – «Риск маркеры схем уклонения от налогообложения в рамках сделок с

техническими компаниями», в которой общее количество строк равно 17, две из которых полностью не заполнены.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», отражает результаты проведенного авторского исследования, может вызвать интерес у читателей, может быть рекомендован к опубликованию после доработки в рабочем порядке в соответствии с высказанным замечанием.