

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

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: LOYVQV URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=71716](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71716)

## **Формирование методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов**

Косенкова Юлия Юрьевна

ORCID: 0000-0002-7925-9220

кандидат экономических наук

доцент, кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, Ленинградский пр-т, 49/2

✉ [yukosenkova@fa.ru](mailto:yukosenkova@fa.ru)



[Статья из рубрики "Налоговое администрирование"](#)

### **DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.71716

### **EDN:**

LOYVQV

### **Дата направления статьи в редакцию:**

16-09-2024

**Аннотация:** Статья посвящена вопросу расчета действительных налоговых обязательств в процессе осуществления налогового контроля в Российской Федерации. Актуальность темы обусловлена отсутствием единой методики расчета действительных налоговых обязательств (ДНО), что приводит к значительному количеству налоговых споров, рассогласованности между позицией официальных финансовых органов и судебной практикой, нарушению прав и экономических интересов налогоплательщиков, отсутствию единообразия в подходах налоговых и правоохранительных органов в процессе определения размера действительных налоговых обязательств в рамках осуществления налогового контроля и правоохранительной деятельности. Объектом исследования являются общественные экономические отношения, складывающиеся

между налогоплательщиками и налоговыми органами в процессе осуществления налогового контроля. Предмет исследования – процесс определения размера действительных налоговых обязательств при выявлении фактов налоговых правонарушений. При проведении исследования использовались общенаучные методы познания – анализ, синтез, индукция, описание, принципы формальной логики, а также частно-научные методы – графический, метод анализа конкретных правовых ситуаций. Исследование базировалось на анализе научных публикаций по соответствующей тематике, а также на анализе судебной практики по налоговым спорам. В рамках статьи даны рекомендации по формированию единой методики расчета ДНО на примере одного из направлений получения необоснованной налоговой выгоды – незаконного применения налоговых льгот и пониженных налоговых ставок. В рамках исследования для данного вида налоговых правонарушений обосновано применение фактического метода расчета; определены риск-маркеры схемы и предложены варианты мер, реализуемых налоговым органом по установлению действительных налоговых обязательств; определен порядок учета расходов по налогу на прибыль организаций и сумм налога на добавленную стоимость с учетом налоговых вычетов. Новизна заключается в формировании методики расчета ДНО в отношении необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок, которая может и должна быть составной частью единой методики, учитывающей основные направления получения необоснованной налоговой выгоды. Практическая значимость заключается в возможности применения подобной методики как налогоплательщиками, так и налоговыми органами по результатам мероприятий налогового контроля, что позволит снизить объем противоречий, защитить одновременно как интересы бюджета, так и экономические интересы налогоплательщиков.

**Ключевые слова:**

действительные налоговые обязательства, методика расчета ДНО, налоговые ставки, налоговые льготы, налоговые споры, доначисления налогов, необоснованная налоговая выгода, риск-маркеры налоговых схем, технические компании, налоговая миграция

*Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситета*

**Введение**

Налоговое законодательство как Российской Федерации, так и большинства стран мира предлагает налогоплательщикам достаточное количество опций, позволяющих в законно установленных рамках осуществлять налоговое планирование. Тем не менее, уклонение от уплаты налогов является актуальной проблемой практически для всех государств. Причем было бы ошибочно увязывать практикуемые хозяйствующими субъектами противоправные действия с целью уменьшения налоговых обязательств с кризисными явлениями в экономике. Более того, исследование Koumanakos E. (2017) <sup>[1]</sup> демонстрирует, что во время рецессии компании чаще применяют меры налогового планирования (возможно достаточно агрессивного, но в рамках законодательства), а во время роста экономики чаще используются методы уклонения от налогообложения с использованием противоправных мер. К близким выводам приходят и A.Athira и Vishnu K. Ramesh (2024), исследующие зависимость распространенности практики уклонения от налогообложения от неопределенности экономической политики на основе данных

листингуемых фирм из 22 стран мира [2]. Исследование показывает отрицательную зависимость между уровнем неопределенности экономической политики и масштабами уклонения от налогообложения. Как правило это связано с тем, что возросшая неопределенность экономической политики приводит к росту неопределенности последствий применяемых стратегий уклонения от налогообложения, вследствие чего прогнозирование потенциальных налоговых последствий становится проблематичным [3]. В то же время необходимо отметить положительное влияние цифровизации, цифровой трансформации на снижение уклонительной практики [4]. Во многом (но не исключительно) такое влияние основывается на повышении прозрачности деятельности компании, совершенствовании налогового администрирования и снижении агентских расходов на управление организацией.

Совершенствование мероприятий налогового контроля, реализация риск-ориентированного подхода, всемерное внедрение цифровизации способствуют концентрации усилий российских налоговых органов на наиболее значимых нарушениях налогового законодательства, что приводит к повышению результативности контрольной деятельности: сокращение количества проводимых выездных налоговых проверок (далее - ВНП) сопровождается стабильным ростом доначислений налоговых платежей на одну проверку (таблица 1).

Таблица 1 – Результативность выездного налогового контроля организаций и индивидуальных предпринимателей, 2017-2023 гг.

Год	Количество проведенных ВНП организаций и ИП, ед.	Сумма доначислений на одну результативную проверку, млн. руб.	в т.ч. налогов, млн. руб.
2023	5210	63,95	59,32
2022	9850	67,93	44,72
2021	7773	48,48	32,44
2020	5934	33,01	22,82
2019	9077	32,86	23,14
2018	13753	22,78	16,11
2017	19391	15,97	11,15

Источник: составлено автором по данным ФНС России (Отчет №2-НК)

В ходе ВНП сотрудниками налоговых органов выявляются факты искажения данных налогового учета, реализации мнимых и притворных сделок, «дробления бизнеса» и прочих нарушений налогового законодательства, приводящих к получению налогоплательщиками необоснованной налоговой выгоды. Суммы доначислений, представленные выше, являются результатом определения т.н. действительных налоговых обязательств (далее - ДНО). Но, как показывает практика, понимание сути данного понятия и порядка расчета действительных налоговых обязательств у налогоплательщиков и налоговых органов существенным образом расходится. Это приводит к невозможности досудебного урегулирования части вопросов по определению ДНО и передаче их для решения в судебном порядке. Данные, представленные на рисунках 1 и 2, свидетельствуют о том, что, несмотря на сокращение с 2020 года количества судебных дел по налоговым вопросам, поступающих в арбитражные суды, суммы оспариваемых доначислений не снижаются. Также необходимо отметить, что наблюдается определенный дисбаланс: более чем в трети случаев налогоплательщикам удается добиться удовлетворения заявленных требований в арбитражных судах, в то

время как суммы успешно оспоренных доначислений редко превышают 10% от всей суммы оспариваемых доначислений в совокупности за год (надо учитывать также влияние того факта, что часть требований налогоплательщиков (в т.ч. удовлетворенных) касаются процессуальных вопросов и не оспаривают доначислений).

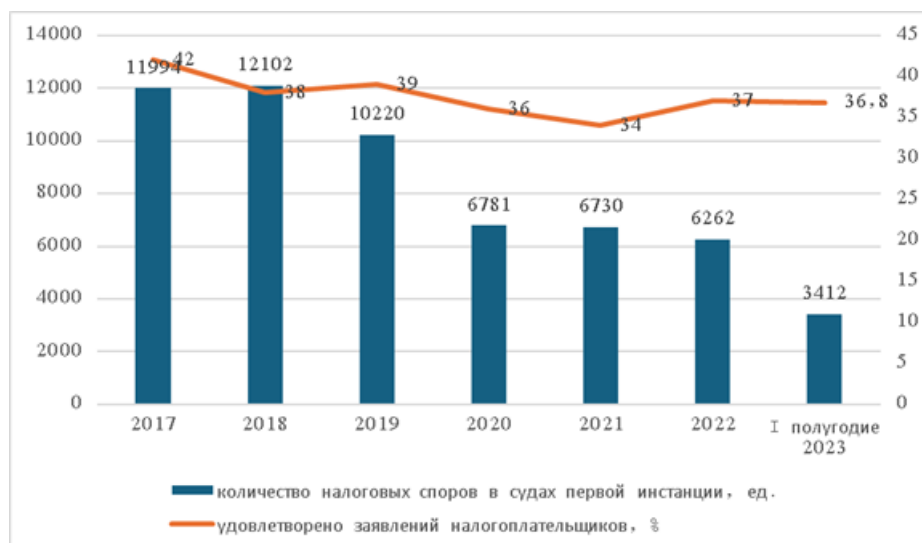


Рисунок 1. Динамика количества налоговых споров в арбитражных судах первой инстанции

Источник: составлено по данным <https://www.russiantaxandcustoms.com/> и Судебного департамента при Верховном Суде РФ

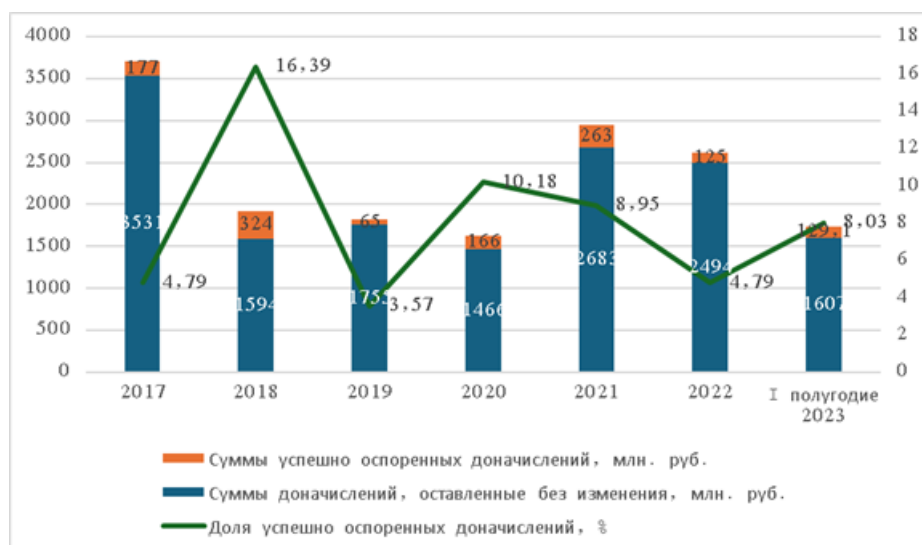


Рисунок 2. Динамика суммы доначислений по налоговым спорам, оспариваемых в арбитражных судах первой инстанции

Источник: составлено по данным <https://www.russiantaxandcustoms.com/> и Судебного департамента при Верховном Суде РФ

Данный факт свидетельствует о том, что отсутствие единой общепризнанной методики расчета действительных налоговых обязательств приводит к повышению загруженности арбитражных судов налоговыми спорами, увеличению затрат финансовых ресурсов на участие налоговых органов в данных спорах при отстаивании бюджетных интересов, к нарушению прав налогоплательщиков при расчете ДНО. О последнем свидетельствует также тот факт, что в случае передачи дел в Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации (далее - СКЭС), в подавляющем числе

случаев решение принимается в пользу налогоплательщика (таблица 2). Следовательно, суды первой инстанции, апелляционная и кассационная инстанции принимали решение, основываясь на расчете ДНО, предложенном налоговым органом, который (расчет) базировался на ошибочной трактовке буквы и духа налогового законодательства.

Таблица 2 – Количество судебных дел по налоговым вопросам, переданных в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного суда РФ

Год	Решение принято в пользу налоговых органов, ед.	Решение принято в пользу налогоплательщиков, ед.
2023	4	8
2022	2	14
2021	4	18
2020	1	12
2019	1	18
2018	6	32
2017	8	25

Источник: составлено по данным Судебного департамента при Верховном Суде РФ

Данные таблицы позволяют сделать вывод, что по всем делам, решение по которым принято в пользу налогоплательщиков (а это большинство дел, переданных в СКЭС) суды первой инстанции, апелляционная и кассационная инстанции принимали решение, основываясь на расчете ДНО, предложенном налоговым органом, который (расчет) базировался на ошибочной трактовке буквы и духа налогового законодательства.

На основе этого можно предположить, что совершенствование налогового администрирования и налогового контроля невозможно без формирования единой методики расчета действительных налоговых обязательств при различных нарушениях налогового законодательства. Разработка и принятие такой методики приведет к сокращению объема противоречий между налогоплательщиками и налоговыми органами, что позволит как уменьшить нагрузку непосредственно на подразделения налоговых органов и судебную систему, так и будет гарантировать защиту прав и экономических интересов налогоплательщиков.

### **Литературный обзор и описание проблемы**

В России вопрос определения сущности и порядка расчета действительных налоговых обязательств стал дискутироваться в научной и практической сфере относительно недавно. Дискуссии по поводу правовой и экономической сущности понятия базируются на отсутствии правового определения и закрепления данного понятия. На текущий момент этот термин применяется, в первую очередь, в практике налогообложения и налогового администрирования. Тем не менее, данный вопрос привлекает и внимание исследователей. С правовой точки зрения сущность ДНО рассматривается в работах Д. В. Винницкого [5], Д. М. Щекина [6], А. С. Барина [7], А. А. Печенкиной [8], Званкова [9]. Вопросам же экономического содержания данного понятия посвящены работы А. В. Ильина [10-12], Э. Ю. Кавериной [13, 14], Е. С. Цепиловой [15] и ряда других исследователей. Тем не менее, как среди практиков, так и среди исследователей нет единого подхода к содержанию данного понятия и практике расчёта величины ДНО.

Ж. Г. Попкова под действительным налоговым обязательством понимает величину налога, подлежащего уплате по истечении налогового периода, точно соответствующую

как налогооблагаемым характеристикам деятельности налогоплательщика, так и нормам налогового права <sup>[16]</sup>. Е. С. Цепилова дает определение налоговому обязательству как сумме налога, которую налогоплательщик обязан уплатить в результате возникновения налогооблагаемого события в установленные сроки в соответствующий бюджет, рассчитанной путем применения ставки налога к базе <sup>[15]</sup>. Каверина Э. Ю. определяет действительное налоговое обязательство как обязательство, «рассчитанное на базе показателей реальной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а не из показателей, которые содержатся в его учетных документах и его налоговой отчетности и которые не отражают реальной картины его деятельности» <sup>[13]</sup>. По мнению Шкаевой В. Э., действительное налоговое обязательство не должно носить штрафной характер и должно учитывать суммы фактически уплаченных налогоплательщиком налогов и понесенных им расходов, право на вычеты <sup>[17]</sup>.

В рамках данного исследования под действительным налоговым обязательством будем понимать налоговое обязательство, рассчитанное исходя из реальной финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, из фактической сущности осуществленных хозяйственных операций.

В целом подход отечественных исследователей, опирающийся на необходимость соотнесения размера ДНО с величиной полученной налогоплательщиком налоговой выгоды, практически не оспаривается. Подобный подход сформировался в отечественной теории налогообложения достаточно давно. Еще в «Опыте теории налогов» Н. И. Тургеневым был изложен постулат: «Налог должен быть взимается с чистого дохода, а не с самого капитала; дабы источники доходов государственных не истощались» <sup>[19]</sup>.

Но, по мнению А. В. Ильина, проблема расчета ДНО при осуществлении налогового контроля заключается в том, что налоговые органы систематически не учитывают понесенные налогоплательщиком реальные расходы, завышая финансовый результат, что приводит к возникновению экономически необоснованного налогообложения <sup>[12]</sup>. Автор полностью разделяет точку зрения А. В. Ильина в данном вопросе. Особый интерес данная проблема приобретает в связи с тем, что, согласно Письму ФНС России от 10.10.2022 г. № БВ-4-7/13450@, «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 Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 N 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789 и др.)». Но на практике данный подход не всегда реализуется, что демонстрирует противоречие между официально декларируемой позицией налоговых органов и фактическими действиями сотрудников налоговых органов при осуществлении контрольных мероприятий.

Одной из причин такого расхождения является методика расчета ДНО. В частности, в настоящее время до конца не урегулирован вопрос возможности определения действительных налоговых обязательств налогоплательщика расчетным путем, предусмотренным пп. 7 п.1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). Официальная позиция налоговых органов по данному вопросу периодически

менялась. Введение в 2017 г. в действие ст. 54.1 НК РФ явилось основанием для отказа налогоплательщикам в налоговой реконструкции и применении расчетного метода определения ДНО (в частности, по понесенным расходам) (Письма ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ и от 13.12. 2019 г. N 01-03-11/97904), что привело на практике к обложению налогом не прибыли, а валового дохода. Внесение в НК РФ статьи 54.1 вызвало опасения ряда исследователей [\[17\]](#), поскольку, согласно Постановлению Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», объем налоговой обязанности налогоплательщика должен определяться, исходя из подлинного экономического содержания совершенных операций. Впоследствии позиция официальных органов изменилась: применение налоговой реконструкции стало допустимым в некоторых случаях, но учет расходов по налогу на прибыль и применение вычетов по НДС в настоящее время увязывается с формой и степенью вины налогоплательщика (Письма ФНС России от 10.10.2022 г. N БВ-4-7/13450@, от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ и от 14.10.2022 N БВ-4-7/13774@)

В то же время среди исследователей также отсутствует единое мнение по данному вопросу. Например, Д. С. Полозков полагает, что определение налоговых обязательств расчетным путем по своему смыслу отвечает принципу определения ДНО [\[20\]](#). В то же время исследователь отмечает, что «в отсутствие сведений о спорной операции, совершенной с действительным поставщиком (исполнителем), и о ее параметрах следует отказывать в признании как вычетов, так и расходов» [\[20\]](#). А. С. Ильин же в своих публикациях не только отстаивает необходимость применения расчетного метода при определении понесенных налогоплательщиком расходов, но и предлагает методику определения расходов расчетным методом [\[11, 12\]](#).

Несмотря на то, что автор не разделяет полностью точку зрения ни одного из оппонентов, тем не менее, недоумение вызывает официальная позиция налоговых органов, которая полагает возможным использовать расчетный метод при определении доходов налогоплательщика, получившего необоснованную налоговую выгоду, но не признает возможным использование этого же метода при расчете понесенных им расходов, что приводит к экономически необоснованному завышенному налогообложению.

С рассматриваемым вопросом тесно связан вопрос выявления фактически совершенных налогоплательщиком операций с реальными контрагентами и, как следствие, определения фактически понесенных расходов. При выявлении реально совершенных операций вопрос применения расчетного метода для определения расходов налогоплательщика являлся бы неактуальным. В решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 17.03.2009 N 5-П, от 22.06.2009 N 10-П, Определение от 27.02.2018 N 526-О и др.) отмечается, что 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. В то же время нигде не уточняется, что именно понимается под исчерпывающими мерами, где тот предел, после которого можно с уверенностью сказать, что все надлежащие меры приняты.

Еще одним вопросом, требующим решения, является возможность учета при определении ДНО налогов, фактически уплаченных налогоплательщиком при осуществлении хозяйственной деятельности. В ряде случаев налоговые органы при

проведении мероприятий налогового контроля не учитывают фактически уплаченные платежи.

По мнению автора, большую часть из изложенных вопросов можно было бы разрешить путем разработки и принятия единой методики расчета ДНО.

### **Формирование методики расчета действительных налоговых обязательств в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок**

Практика осуществления налогового контроля позволила выделить ряд «схем» получения необоснованной налоговой выгоды, каждая из которых обладает определёнными особенностями. Автор полагает, что создание методики расчета действительных налоговых обязательств должно в обязательном порядке их учитывать. Формирование методики целесообразно проводить по следующим направлениям противоправных действий:

- совершение фиктивных сделки с привлечением «технических» компаний;
- «дробление бизнеса»;
- подмена одной сделки другой;
- сокрытие или искажение информации, требуемой для верной квалификации правоотношений;
- необоснованное применение льгот или пониженных ставок.

Каждое из данных направлений имеет отличительные особенности, которые должны найти отражение разработанной методике. В рамках настоящего исследования проанализируем последний пункт – необоснованное применение льгот и налоговых ставок. Отличием данного направления является чрезвычайно большой охват возможных налоговых правонарушений, поскольку необоснованное применение налоговых льгот и налоговых ставок возможно в рамках каждого налога налоговой системы РФ, а также при применении специальных (предусмотренных ст.18 К РФ) и преференциальных (таких как налогообложение при реализации РИП, СПИК и т.д.) налоговых режимов.

При разработке единой методики расчета ДНО в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных налоговых ставок автор считает целесообразным опереться на общую конструкцию, предложенную А.В. Тихоновой [\[21\]](#), которая включает в себя 3 этапа:

- 1) Признание базового метода определения ДНО;
- 2) Формирование бремени доказывания;
- 3) Непосредственно расчет ДНО.

Рассмотрим формирование методики расчета ДНО в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок в соответствии с данной конструкцией.

*Этап 1.* Общепринятой на данный момент является позиция судов, согласно которой осознанное участие налогоплательщика в мероприятиях, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, лишает его права на применение расчетного метода определения ДНО (Письмо ФНС России от 10.10.2022 г. №БВ-4-7/13450@). Но

деятельное участие налогоплательщика в ликвидации ущерба бюджету, выводе из «теневого оборота» совершенных операций, раскрытие реальных контрагентов, подтверждаемое документально, позволяет при расчете ДНО учесть реально понесенные налогоплательщиком расходы. Более того, налоговому органу вменяется в обязанность предпринять исчерпывающие меры, позволяющие определить реальность сделки, выявить контрагента, выступившего фактическим исполнителем сделки, а также учесть не только все полученные доходы, но и все фактически понесённые расходы.

Согласно сложившейся практике и разъяснениям налогового органа, применение расчетного метода определения налоговых обязательств (согласно пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) возможно при ведении учета с нарушениями, не позволяющими рассчитать сумму налоговой обязанности прямым методом, а также при непроявлении налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента, но при условии неучастия налогоплательщика в схемах с привлечением «технических» компаний с целью получения необоснованной налоговой выгоды. В то же время необходимо помнить, что право налогоплательщика, обусловленное пп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ, на получение налоговой льготы обусловлено наличием у налогоплательщика документального подтверждения права на применение льготы. Применение пониженной ставки налога также должно иметь законное обоснование и документальное подтверждение. Таким образом, в отсутствие документального подтверждения права на льготу и на применение пониженной налоговой ставки определение налоговых обязательств расчетным методом недопустимо. Следовательно, в случае необоснованного применения налоговых льгот или пониженных ставок для определения действительных налоговых обязательств следует применить исключительно фактический метод.

*Этап 2.* Этап включает в себя выявление риск-маркеров схемы. Риск-маркеры представляют собой признаки налогового правонарушения, которые обобщаются, систематизируются и выделяются в результате сформировавшейся судебной практики по конкретному вопросу [\[21\]](#).

С целью систематизации риск-маркеров они были разделены на три группы в соответствии с конкретными схемами необоснованного применения налоговых льгот и ставок (таблица 3). С учетом особенностей, указанных выше, необоснованное применение налоговых льгот и пониженных ставок подразумевает чрезвычайно большое количество риск-маркеров, что не позволяет отразить их все в рамках публикации. В таблице 3 приведены лишь примеры подобных риск-маркеров для каждой из выделенных групп.

Таблица 3 - Риск-маркеры необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок

№ п/п	Риск-маркеры	Источник
<i>1. Несоблюдение условий применения налоговых льгот и пониженных ставок налогоплательщиком</i>		
1.1	Несоответствие фактического вида экономической деятельности хозяйствующего субъекта льготизируемому виду экономической деятельности; неиспользование объекта обложения в льготизируемой	Арбитражный суд Калининградской области (Решение от 22.09.2021 по делу № А21-1724/2021)  Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа

	деятельности	от 07.04.2022 № Ф07-3444/2022 по делу № А21-1724/2021  Постановление Арбитражного суда Московского округа от 17.11.2021 N Ф05-23557/2021 по делу N А40-78464/2020  Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 04.03.2022 N Ф10-368/2022 по делу N А62-2926/2021
1.2	Неверная квалификация имущества организации с целью исключения из налоговой базы по налогу на имущество организации	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.12.2023 N Ф05-28841/2023 по делу N А41-28088/2023
1.3	Несоответствие дохода налогоплательщика по льготируемому виду деятельности установленному ограничению (не менее 70% в общем объеме доходов, 90% по видам деятельности)	Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 13.10.2022 № Ф09-6842/22 по делу № А76-1027/2022.  Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.12.2014 N Ф01-5369/2014 по делу N А43-591/2014
1.4	Подмена объекта налогообложения по НДС; неправомерное отнесение к необлагаемым операциям	Определение Верховного Суда РФ от 17.06.2022 N 307-ЭС22-8901 по делу N А52-2712/2021  Определение Верховного Суда РФ от 22.01.2024 N 308-ЭС23-27421 по делу N А32-4375/2022  Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.06.2023 N Ф09-3809/23 по делу N А76-28549/2022;  Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.09.2023 N Ф05-16084/2023 по делу N А40-293013/2022
1.5	Несоблюдение условий, предусмотренных РИП, в т.ч. осуществление определенного объема инвестиций, создание дополнительных мест, получение финансового результата в виде прибыли, не отчуждение объектов основных средств, включенных	Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 06.07.2023 № Ф10-2955/2023 по делу № А36-9924/2021  Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.04.2016 по делу № А52-68/2015

	ранее в расчет осуществленных инвестиций и др.	
<b>2. Налоговая миграция в другие регионы (страны) для применения налоговых льгот и пониженных ставок налогоплательщиком</b>		
2.1	Отсутствие признаков фактического пребывания руководителя организации (как единоличного исполнительного органа общества) или индивидуального предпринимателя (физического лица) в новом субъекте РФ, отсутствие признаков его перемещения в т.ч. железнодорожным транспортом и авиасообщением, паромными переправами	Арбитражный суд Республики Крым (Решение от 23.08.2018 по делу № А83-6320/2018)  Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021
2.2	Отсутствие прав на недвижимое имущество у руководителя либо индивидуального предпринимателя в новом субъекте РФ  Регистрация в квартире прочих физических лиц без родственных связей	Арбитражный суд Республики Крым (Решение от 23.08.2018 по делу № А83-6320/2018)  Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021
2.3	Отсутствие новых поставщиков и покупателей (контрагентов) из нового региона	Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021
2.4	Использование прежних IP-адресов, зарегистрированных в прошлых субъектах РФ для предоставления налоговой отчетности, входа в клиент-банк, подключения онлайн-касс	Арбитражный суд Республики Крым (Решение от 23.08.2018 по делу № А83-6320/2018)  Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021
2.5	Расчетные счета открыты в кредитных организациях, не представленных в новом субъекте РФ. Снятие денежных средств через банкоматы в прошлом субъекте РФ	Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021
2.6	Недвижимое имущество и транспортные средства, принадлежавшие индивидуальному предпринимателю и используемые в предпринимательской деятельности, расположены в	Арбитражный суд Мурманской области (Решение от 22.04.2022 по делу № А42-671/2022)  Постановление Арбитражного суда Центрального округа от

	одном субъекте РФ, а индивидуальный предприниматель зарегистрирован в другом субъекте РФ (место получения дохода не совпадает с местом регистрации)	24 мая 2022 г. № Ф10-1544/22 по делу № А83-14979/2021  Арбитражный суд Республики Крым (Решение от 23.08.2018 по делу № А83-6320/2018)
<i>3. Реорганизация юридических лиц и использование «легендированных» ИП в целях применения налоговых льгот и пониженных ставок налогоплательщиком</i>		
3.1.	Отсутствие деловой цели и экономического обоснования реорганизации и выделения имущества в новое юридическое лицо.	Определение ВС РФ от 21.01.2016 г. № 307-КГ15-17823 по делу № А26-7766/2014.
3.3.	Последующая реализация долей (акций) общества после реорганизации по номиналу.	Определение ВС РФ от 03.11.2015 г. № 305-КГ15-13840.
3.4.	Отклонение стоимости реализуемых долей (акций) общества от кадастровой стоимости имущества, находящего на балансе (валюты баланса, чистых активов общества).	Определение ВС РФ № 305-КГ15-6915 по делу № А40-96261/13 от 09.07.2015 г.  Постановления ФАС Уральского округа от 13.11.2012 г. по делу № А50-3506/2012.
3.5.	Отсутствие хозяйственной деятельности в реорганизованной организации.	Определение Верховного Суда РФ от 09.10.2017 № 305-КГ16-7109 по делу № А40-61102/2015.
3.6.	Отсутствие наемных сотрудников в реорганизованной организации.	
3.7.	Последующее взаимодействие реорганизованного общества с взаимозависимыми хозяйствующими субъектами.	
3.8.	Небольшой промежуток времени между реорганизацией и реализацией долей (акций) общества.	
3.9.	Небольшой промежуток времени между созданием нового общества, внесением имущества и реализацией общества.	

Источник: составлено авторами самостоятельно

Перечень мер, предпринимаемых налоговыми органами при администрировании налоговых льгот и пониженных налоговых ставок, напрямую зависит от состава налогового правонарушения и перечня риск-маркеров, которые идентифицированы в каждом конкретном случае. Например, в случае имущественных налогов к подобным мерам можно отнести: изучение технической документации в отношении спорного объекта налогообложения; анализ договора купли-продажи спорного объекта с целью установления его идентификации в качестве движимого либо недвижимого имущества;

анализ записей в ЕГРН относительно спорного объекта; изучение функционального предназначения и роли спорного объекта налогообложения в технологическом процессе; проверка правоустанавливающих документов, лицензий и проч. в отношении налогоплательщика, подтверждающих его право на применение налоговой льготы (пониженной ставки налога). Аналогичным образом перечень мер налоговых органов формируется для каждого неправомерного применения налоговой льготы или пониженной налоговой ставки.

*Этап 3.* Анализ практики необоснованного применения налоговой льготы или пониженной налоговой ставки, позволяет сделать вывод, что в большинстве случаев (есть исключения, которые будут описаны ниже) извлечение необоснованной налоговой выгоды:

А) не связано с наличием контрагентов;

Б) не оспаривает действительность сделки и факта ведения хозяйственной деятельности;

В) не содержит обстоятельств, указанных в пп. 2 п. 2 ст. 54.1 (обязательство исполнено лицом, не являющимся стороной договора)

Г) соответствует п. 1 ст. 54.1 НК РФ – «уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика»

Д) соответствует пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ – основной целью является неуплата (неполная уплата суммы налога).

Дальнейшие мероприятия по расчету ДНО необходимо проводить с учетом этих характеристик. Рассмотрим особенности расчета ДНО в соответствии с выделенными выше группами правонарушений.

*1. Расчет ДНО при несоответствии условий применения налоговых льгот и пониженных ставок.*

Расчет ДНО по имущественным налогам, как правило, сводится к включению объекта налогообложения в налоговую базу, применению установленной законодательством налоговой ставки (не пониженной) или исключению необоснованно примененной налоговой льготы. Сумма ДНО в данном случае должна рассчитываться с учетом уже уплаченного налога. Но увеличение сумм имущественных налогов приводит к соответствующему росту расходов организации для целей налога на прибыль организаций (пп.1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Следовательно, на втором этапе расчет ДНО по имущественным налогам должен приводить к соответствующему уменьшению налоговой обязанности по налогу на прибыль организаций. Увеличение прочих расходов организации, связанных с производством и реализацией, на сумму доначисленных имущественных налогов должно производиться в том налоговом периоде, к которому относится расчет ДНО по имущественным налогам.

В отношении применения пониженной налоговой ставки по НДС случаи получения необоснованной налоговой выгоды связаны с:

1) Подменой объекта обложения - необоснованным отнесением операций по реализации товаров, работ, услуг (далее – ТРУ) к необлагаемым НДС операциям (Определение

Верховного Суда РФ от 22.01.2024 N 308-ЭС23-27421 по делу N А32-4375/2022). В этом случае при расчете ДНО необходимо учесть следующие моменты:

- при расчете ДНО целесообразно применять расчетную ставку НДС (10/110 или 20/120). В случае если налогоплательщик ошибочно (умышленно) отнес операции к необлагаемым, но цена договора определена в твердой сумме, без учета НДС (и это прямо указано в договоре и первичных документах), уплачена покупателем налогоплательщику без НДС, а впоследствии налоговый орган осуществляет налогообложение данной выручки, сумма НДС должна начисляться в пределах установленной договором твердой цены по расчетной ставке. В противном случае нарушается экономическая природа НДС. Организация, реализующая ТРУ, обязана предъявить покупателю сумму НДС, которая, будучи полученной продавцом от покупателя, формирует источник для уплаты НДС в бюджет продавцом. При исчислении ДНО по НДС, исходя из ставки 10%(20%), данная сумма не может быть уплачена продавцу покупателем, следовательно, источником уплаты НДС в бюджет будет являться не уплаченная покупателем сумма (в нормальном случае имеет место переложение бремени на потребителя, в чем и заключается сущность косвенного налога), а собственные средства хозяйствующего субъекта (не часть добавленной стоимости), что противоречит экономической природе НДС. Данный подход получил отражение и правоприменительной практике (Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.06.2023 N Ф09-3809/23 по делу N А76-28549/2022; Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 07.12.2022 N Ф02-6011/2022 по делу N А74-728/2022; п. 17 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 N 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость»). Следствием применения расчетной ставки НДС является также сокращение налоговой базы по налогу на прибыль организаций (т.к. в фактически полученной валовой выручке налогоплательщика НДС будет составлять большую сумму, чем в первоначальном варианте расчета суммы налога, что приведет к уменьшению выручки);

- отнесение спорных операций к облагаемым НДС влечет за собой ряд последствий, помимо доначисления сумм налога, которые должны найти отражение в расчете сумм НДС, подлежащих уплате. В частности, (1) увеличится сумма НДС к вычету (поскольку НДС, уплаченный при приобретении ТРУ, используемых для осуществления спорной операции, будут теперь обоснованно поставлены к вычету), (2) изменится пропорция, которая применяется при распределении сумм «входного» НДС при приобретении ТРУ, применяемых как облагаемой, так и в необлагаемой деятельности, следовательно, сумма НДС к вычету возрастет. А поскольку расчет ДНО производится так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом, последствия изменения квалификации произведенных операций должны быть учтены полностью. Следовательно, на втором этапе расчета ДНО корректировки должны быть внесены не только в расчет налога на добавленную стоимость, но и в налог на прибыль организаций (т.к. изменится сумма входного НДС, который должен быть включен в стоимость приобретаемых товаров, работ, услуг).

2) Подмена объекта обложения: необоснованное отнесение реализации ТРУ, облагаемых по стандартной ставке 20%, к категории облагаемых по пониженной ставке 0% или 10% (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.09.2023 N Ф05-16084/2023 по делу N А40-293013/2022; Определение Верховного Суда РФ от 17.06.2022 N 307-ЭС22-8901 по делу N А52-2712/2021). В целом расчет ДНО должен осуществляться с учетом положений, определенных в предыдущем пункте. В то же время целесообразно

рассмотреть еще одну особенность расчета ДНО. В том случае, если вместо нулевой ставки НДС, примененной необоснованно (например, дело ОАО «Аэрофлот-российские авиалинии» А40-136146/11-107-569, в котором организация не смогла подтвердить собранным пакетом документов право на применение пониженной ставки НДС 0%, вследствие чего начислила и уплатила в бюджет НДС со спорных операций по ставке 18%), НДС впоследствии исчисляется организацией по основной базовой ставке, в этом случае организация вправе учесть начисленные, уплаченные в бюджет, но не предъявленные покупателю, а уплаченные за счет собственных средств, суммы НДС в составе расходов для целей налога на прибыль организаций в соответствии с пп.1 п. 1 ст. 264 НК РФ, что подтверждается позицией Президиума ВАС РФ от 09.04.2013 N 15047/12 12 по делу N А40-136146/11-107-569. При этом важно отметить, что учет данных расходов в налоговой базе по НПО должен осуществляться в том налоговом периоде, который соответствует налоговому периоду возникновения налоговых обязательств по НДС (изначально неверно рассчитанных по пониженной налоговой ставке).

## *2. Расчет ДНО при выявлении факторов налоговой миграции.*

В случае необоснованной миграции организации (ИП) в другой регион с целью получения необоснованной налоговой выгоды следует помнить, что реальность ведения хозяйственной деятельности в регионе ведения фактической деятельности не оспаривается. Контрагенты (как правило) для извлечения необоснованной налоговой выгоды не привлекаются. Из признаков, указанных в ст. 54.1 НК РФ, имеют место искажение данных учета и отчетности, а также отсутствие реальной деловой цели. Следовательно, при расчете ДНО необходимо восстановить (реконструировать) ситуацию так, как если бы налогоплательщик вел деятельность в первоначальном регионе регистрации, который не предоставляет налоговых льгот либо возможности применять пониженную ставку налога. Это приведёт к росту налоговых обязательств по рассматриваемому налогу. При расчете ДНО необходимо учитывать суммы уплаченных налогоплательщиком налогов. Доначисленные средства, зачисляемые в региональный бюджет, подлежат зачислению в бюджет того субъекта РФ, в котором реально ведется хозяйственная деятельность.

## *3. Расчет ДНО в случае реорганизации юридических лиц и создания «легендированных» ИП с целью применения налоговых льгот и пониженных налоговых ставок.*

Расчет действительных налоговых обязательств при использовании подобных схем получения необоснованной налоговой выгоды необходимо производить с учетом следующих особенностей:

- часто привлекаются взаимозависимые «технические» компании (контрагенты), либо легендированные организации или ИП создаются через механизм реорганизации путем выделения (либо иной формы реорганизации);
- у взаимозависимого контрагента, как правило, отсутствует реальная хозяйственная деятельность;
- сделка совершается не в соответствии с ее действительным хозяйственным смыслом, как правило, имеет место притворная сделка (п. 2 ст. 170 ГК РФ). Данный вид налоговых правонарушений чаще всего предполагает подмену сделки по реализации имущества сделками, имеющими инвестиционный характер;
- при применении подобных схем получения необоснованной налоговой выгоды расчет

ДНО происходит по ряду налогов – НПО, НДС, а в ряде случаев и иных (например, НДСП);

- в контексте положений ст. 54.1 НК РФ можно отметить соответствие положениям п. 1 рассматриваемой статьи (искажение сведений о фактах хозяйственной жизни), пп. 1 п. 2 (основной целью сделки является неуплата налога, разумная деловая цель отсутствует).

В п. 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено, что 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.

Как правило, применение притворных сделок через процедуру реорганизации имеет следующий вид: налогоплательщик приобретает имущество, создает дочернюю организацию (использует ранее созданную), передает в ее уставный капитал спорное имущество, в дальнейшем реализует не спорное имущество, а долю участия в дочерней компании. Результат: сделка реализации имущества подменяется рядом сделок инвестиционного характера, что ведет к неуплате НДС и налога на прибыль.

На первом этапе производится расчет ДНО по налогу на добавленную стоимость. Расчет действительных налоговых обязательств по НДС должен осуществляться с учетом ранее уплаченных налогов, в т.ч., если происходит переквалификация сделки с инвестиционной на облагаемую налогом, это влечет за собой следующие изменения в расчете налога на добавленную стоимость:

- отмена восстановления НДС, уплаченного при приобретении спорного имущества, и принятие этой суммы к вычету при расчете ДНО (НДС восстанавливался, т.к. приобретенное имущество было решено использовать в необлагаемой деятельности – передаче имущества в уставный капитал организации);

- расчет ДНО должен осуществляться с учетом особенностей, описанных выше (в т.ч. расчет налоговой обязанности по НДС с применением расчетной ставки и т.д.).

В случае переквалификации сделки расчет ДНО по налогу на прибыль организаций должен осуществляться с учетом следующих моментов:

- стоимость имущества, по которой оно принято к учету, подлежит корректировке. Если изначально (при квалификации сделки как инвестиционной) имущество принималось к учету по стоимости с НДС, то при переквалификации сделки (и принятию НДС уплаченного к вычету), стоимость имущества необходимо учитывать без НДС. Это влечет за собой а) уменьшение сумм амортизации, учитываемой в налоговой базе по НПО, б) при расчете налоговой базы при реализации имущества необходимо учитывать скорректированную остаточную стоимость имущества.;

- в случае применения налогоплательщиком при приобретении имущества положения п. 9 ст. 258 НК РФ (амортизационная премия), вопрос о необходимости восстановления сумм отнесённой на расходы амортизационной премии (включения ее во внереализационные доходы) должен решаться в зависимости от того, кто является окончательным покупателем спорного имущества. Если покупатель (последнее звено в

цепи сделок) не является взаимозависимым для налогоплательщика лицом (независимый контрагент), то восстановление сумм амортизационной премии не является обоснованным, т.к. не соблюдается условие, предусмотренное в абз. 4 п. 9 ст. 258 НК РФ («В случае, если основное средство ... реализовано ранее чем по истечении пяти лет с момента введения его в эксплуатацию лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком...»). Поскольку взаимозависимость не установлена, вышеуказанное положение не применимо. Тогда при определении налоговой базы по НПО по сделке реализации необходимо учесть имущество по остаточной стоимости с учетом амортизационной премии (что, соответственно, увеличит налоговую базу, т.е. ущерб интересам бюджета нанесен не будет). Если же конечным покупателем будет являться взаимозависимое лицо, то амортизационная премия подлежит восстановлению. В то же время необходимо признать, что при необходимости передать имущество взаимозависимому лицу данная схема не имеет практического смысла. Для налогоплательщика целесообразней совершить операцию, не несущую налоговых рисков, - передать напрямую имущество в уставный капитал взаимозависимого лица. В таком случае сделка не повлечет за собой восстановление сумм амортизационной премии, т.к. не может быть квалифицирована как реализация.

### **Выводы**

Исследование сущности такого понятия как действительные налоговые обязательства позволило определить, что оно, используемое преимущественно в практической сфере, не имеет ни нормативного закрепления, ни общепринятой методики расчета, несмотря на его практическую значимость. Отсутствие единой методики расчета действительных налоговых обязательств повышает неопределенность в процессе налогового администрирования и осуществления налогового контроля, что имеет негативные последствия для всех участников правоотношений.

Научная новизна исследования заключается в предложенной методике расчета действительных налоговых обязательств на примере такого направления получения необоснованной налоговой выгоды как необоснованное применение налоговых льгот и пониженных налоговых ставок. В статье отмечается, что предложенный порядок расчета ДНО должен являться составной частью единой методики, которая объединяет все направления применения т.н. «налоговых схем». Несмотря на то, что каждый из налоговых платежей обладает своими уникальными особенностями, создаваемая методика обладает достаточной гибкостью и может быть использована применительно к любому налоговому платежу. Методика подразумевает не только корректное доначисление отдельного налога, но и внесение соответствующих изменений вследствие доначисления данного налога в расчет остальных взаимосвязанных с ним налогов (чаще всего, но не исключительно, таким взаимосвязанным налогом выступает налог на прибыль организаций).

Автор не связывает формирование и признание единой методики определения ДНО с последующим сокращением числа налоговых правонарушений. Как было продемонстрировано в начале исследования, склонность налогоплательщиков к уклонению от налогообложения определяется факторами иными, чем порядок определения действительных налоговых обязательств в случае выявления таких правонарушений. Также отсутствует прямая зависимость между применением рассматриваемой методики и ростом налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации. Основной эффект от формирования единой общепринятой методики заключается в снижении конфликтности между сторонами налоговых правоотношений, сокращению числа налоговых споров, разрешаемых в судебном

порядке, соблюдению экономических интересов как государства, так и налогоплательщиков.

Практическая значимость исследования заключается в систематизации на основе анализа судебной практики риск-маркеров, свидетельствующих о совершении правонарушения, а также в возможности использования в практической деятельности сформулированных особенностей исчисления ДНО по налогу на добавленную стоимость и налогу на прибыль организаций, которые соответствуют теории налогообложения, духу и букве налогового законодательства, а также позиции Верховного суда Российской Федерации.

В качестве направления дальнейших исследования предполагается определение особенностей расчета ДНО по предложенной методике для иных «схем» налоговых правонарушений, обозначенных выше, таких как дробление бизнеса, подмена одной сделки другой и т.д.

**Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета**

## Библиография

1. Koumanakos E. (2017) Corporate tax compliance during macroeconomic fluctuations *Journal of Accounting and Taxation*, 9, 36-55.
2. Athira A., & Ramesh Vishnu K. (2024). Economic policy uncertainty and tax avoidance: International evidence. *Emerging Markets Review*, 60, 101135.
3. Guo S., & Zheng, M. (2020) Political risk and corporate tax behavior: firm-level evidence. SSRN Electron. J. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3788441> (дата обращения 06.07.2021 г.)
4. Chen M., & Zhao K., & Jin W. (2024) Corporate digital transformation and tax avoidance: evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 85, 102400.
5. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44-57.
6. Щекин Д.М. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий // Налоги. 2022. № 3. С. 27-30.
7. Баринов А.С., Колесова Т.С., Максименко А.В., Надеждин Н.Н. Место категории «обязанность» в понятийном аппарате налогового права России // Государственная служба и кадры. 2016. № 1. С. 58-61.
8. Печёнкина А.А. Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: проблемы теории и нормативно-правового закрепления // Общество: политика, экономика, право. 2018. № 5. С. 119-121.
9. Званков В. В. Некоторые аспекты установления действительных налоговых обязательств: судебная практика // Налоговая политика и практика. 2022. № 11 (239). С. 23-27.
10. Ильин А.В. Учет сумм НДС в качестве прочих расходов налогоплательщика // Экономика. Налоги. Право. 2020. № 13 (3). С. 144-151. DOI: 10.26794/1999-849X2020-13-3-144-151
11. Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ // Экономика. Налоги. Право. 2023. № 16(5). С. 125-136. DOI: 10.26794/1999-849X2023-16-5-125-136
12. 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.

13. Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. 2022. Т. 28, № 9. С. 2102 – 2118. DOI: 10.24891/фс.28.9.2102
14. 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.
15. Цепилова Е.С. Исследование сущности и экономико-правовой природы дефиниции «налоговое обязательство» // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. 2014. № 3. С. 101-105.
16. Попкова Ж.Г. Проблемы концепции действительного размера налогового обязательства // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2020. № 1. С. 142-147.
17. 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.
18. Голенев В. В. Расчетный метод определения действительного размера налоговых обязательств: проблемы применения в условиях отсутствия методологических подходов // Юридическая наука. 2021. № 1. С. 20-26.
19. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. – Москва, 1937. – 176 с. С. 26.
20. 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.
21. Тихонова А.В. Разработка единой методики определения действительных налоговых обязательств // Финансы. 2024. № 4. С. 36-43.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Исходя из названия, делаем вывод о том, что статья должна быть посвящена формированию методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов. Автор в тексте статьи следует указанной теме.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных, системном подходе к изложению материала. Ценно, что автор представил риск-маркеры необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок графически. Также в статье построены диаграммы, отражающие динамику количества налоговых споров в арбитражных судах первой инстанции, и динамику суммы доначислений по налоговым спорам, оспариваемых в арбитражных судах первой инстанции. При доработке статьи рекомендуется обратить внимание на данные, отражённые в таблице 2. Какие выводы позволяет сформировать эта таблица? Как данная таблица сопряжена с риск-маркерами необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок?

Актуальность исследования вопросов, связанных с определением действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов не вызывает сомнения, т.к. это напрямую отвечает интересам Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. Качественные научные исследования по данной теме будут иметь востребованность у широкой читательской аудитории.

Научная новизна в представленной на рецензирование научной статье присутствует. В частности, она сопряжена не только с методикой расчета действительных налоговых обязательств в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок, в целом, но и с обозначенными в тексте риск-маркерами необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения является научным. Структура статьи автором сформирована, позволяет раскрыть выбранную тему. Ознакомление с содержанием позволяет также заключить об оригинальности представленной методики расчета действительных налоговых обязательств в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок, однако было бы интересно апробировать предложенную методику, наглядно показав результаты, которые мы можем получить при её практическом использовании. Насколько больше будет мобилизовано доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации? Сократится ли число нарушений в сфере налогообложения? Имеются ли ограничения в предложенной методике в зависимости от конкретного обязательного платежа? Ответы на эти вопросы значительно повысят востребованность научной статьи у читателей. Также представляется спорным отражение научной новизны последним абзацем. Рекомендуется расширить блок с выводами, отразив также конкретные эффекты от применения методики и дальнейшие направления исследования.

Библиография. Библиографический список состоит из 18 наименований. При проведении доработки статьи рекомендуется расширить его до 20 позиций. Прежде всего, обращает на себя внимание слабая изученность зарубежной научной литературы (только 1 публикация является таковой).

Апелляция к оппонентам. Автором проведён обзор литературы до представления основных результатов исследования. Было бы интересно также показать сравнение полученных выводов с теми, что содержатся в уже опубликованных научных статьях.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного, заключаем о важности доработки статьи, после чего она может быть опубликована. Качественное устранение замечаний позволит обеспечить крайне высокую востребованность данной статьи у широкого круга лиц: и в органах государственной власти на федеральном и региональном уровнях, и среди аналитиков, и в бизнес-сообществе, а также в рамках учебного процесса в образовательных организациях, и при проведении научных исследований.

## **Результаты процедуры повторного рецензирования статьи**

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

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

В условиях кризисных явлений в экономике и росту дефицита бюджета особое значение приобретает повышение эффективности налогового контроля, которое должно способствовать повышению собираемости налогов и сборов и обеспечению стабильности налоговых поступлений для поддержания возрастающих государственных расходов. Важным аспектом здесь является противодействие уклонению от уплаты налогов, которое может привести к значительным потерям как для бюджета, так и для бизнеса. В рамках совершенствования налогового контроля и администрирования при идентификации неполноты уплаты налогоплательщиком налогов и сборов важно корректно определить сумму налогов к доплате, для чего необходимо рассчитать действительные налоговые обязательства, то есть сумму налогов, подлежащих к уплате в бюджет при полноте декларации доходов, соответствующих реальным финансово-

хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Представленная статья посвящена обоснованию применения методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов. Текст статьи соответствует заголовку.

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор обосновывает значимость и актуальность выбранного направления исследования, иллюстрируя широту проблемы актуальными статистическими данными по эффективности контрольной работы налогов органов, а также о принятии решений судами о доначислении налогов и сборов. Вместе с тем, Введение не содержит таких обязательных элементов, как цель, задачи, объект и предмет исследования, что требует дополнения статьи. В разделе «Литературный обзор и описание проблемы» автор иллюстрирует актуальные подходы к определению действительных налоговых обязательств ведущими отечественными учеными, а также приводит краткий анализ современной судебной практики по рассматриваемому вопросу. Раздел «Формирование методики расчета действительных налоговых обязательств в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок» является ключевым в статье и содержит подробное описание применяемой методики на примере несоответствия условий применения налоговых льгот и пониженных ставок, при выявлении факторов налоговой миграции и в случае реорганизации юридических лиц и создания «легендированных» ИП с целью применения налоговых льгот и пониженных ставок. Автор предлагает обобщение и систематизацию риск-маркеров необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок. 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 налогов органов к реализации схем уклонения от налогообложения, последующему доначислению налогов и сборов с помощью налоговой реструктуризации или определения действительных налоговых обязательств. ФНС РФ стремится к сокращению числа налоговых проверок, но повышению их результативности и качества. Соответственно, корректное определение действительных налоговых обязательств является направлением развития контрольной работы налогов органов. Сквозной подход к контрольным мероприятиям ФНС России от риск-индикаторов и идентификации схем уклонения от налогообложения до определения сумм уклонения и действительных налоговых обязательств позволит развить риск-ориентированный аналитический подход налогов органов с нацеленностью на конкретную результативность.

Статья обладает практической значимостью. Она состоит в разработке предложений по совершенствованию методики определения действительных налоговых обязательств. Интерес представляет синтез теоретических положений с практикой их применения на примере решений арбитражных судов. Вместе с тем способствовать повышению практической ценности исследования могли бы представить практические кейсы и схемы, иллюстрирующие конкретные расчетные аспекты определения действительных налоговых обязательств.

Автор сформулировал видение научной новизны исследования следующим образом. «Научная новизна исследования заключается в предложенной методике расчета действительных налоговых обязательств на примере такого направления получения необоснованной налоговой выгоды как необоснованное применение налоговых льгот и

пониженных налоговых ставок». Обратим внимание автора, что методика основана на авторской методике Тихоновой А.В., также включающей 3 этапа: Этап 1. Признание базового метода определения действительных налоговых обязательств, Этап 2. Формирование бремени доказывания, Этап 3. Расчет действительных налоговых обязательств. Поэтому обязательно конкретизировать в статье, как дополнена или адаптирована примененная методика к ситуации необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов. В чем непосредственно авторский вклад в совершенствование или дополнение методики Тихоновой А.В.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Вместе с тем, по тексту имеются опечатки. Например, в разделе «Литературный обзор и описание проблемы»: «применение вычетов пот НДС ...», «Письму ФНС России от 10.10.52022 г.». Автор использует элементы визуализации результатов исследования - в статье приведены 2 рисунка и 3 таблицы.

Библиография представлена 21 источником, что соответствует требованиям журнала. В статье имеются в достаточном количестве ссылки на актуальные отечественные исследования по определению действительных налоговых обязательств и налоговой реконструкции.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие практической ценности и научной новизны. В-третьих, иллюстрацию широты проблемы статистическими данными о результатах контрольной работы налоговых органов и решениях судов по налоговым спорам. К недостаткам статьи отнесем следующее. Во-первых, необходимость дополнения «Введения» такими элементами как цель, задачи исследования. Во-вторых, отсутствие подробного описания применяемой методики и авторского вклада в ее развитие в контексте обоснования научной новизны. В-третьих, отсутствие практических кейсов по расчету действительных налоговых обязательств в рамках применяемой методики.

Заключение. Представленная статья посвящена обоснованию применения методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья рекомендуется к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при устранении указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.