

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ

и

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Выходные данные

Номер подписан в печать: 07-11-2024

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php

Publisher's imprint

Number of signed prints: 07-11-2024

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Kristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh ditsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

Library Journal at : http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php

Редакция и редакционный совет

Издатель ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

Главный редактор:

Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru



Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

Сыченко Елена Вячеславовна – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.sychenko@mail.ru (

Даниленко Денис Васильевич - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и «Международное право и международные организации», исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Марочкин Сергей Юрьевич - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

Наган Винстон Персиваль - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзноуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Нарутто Светлана Васильевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, svetanarutto@yandex.ru

Ефименко Дмитрий Борисович – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой «Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. ed2002@mail.ru

Николайчук Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор Департамента

экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, 18111959@mail.ru

Гомонов Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, Gomonov_Nikolay@mail.ru

Овчаров Антон Олегович – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, anton19742006@yandex.ru

Артемов Николай Михайлович - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

Баженов Александр Александрович - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единий аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

Винницкий Данил Владимирович - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

Кашин Владимир Анатольевич - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

Лопашенко Наталья Александровна - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

Мельникова Надежда Петровна - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

Парыгина Вера Анатольевна - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

Попонова Наталья Андреевна - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Толстопятенко Геннадий Петрович - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Тютюров Николай Николаевич - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Фадеев Дмитрий Евгеньевич - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Цинделиани Имела Анатольевич - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

Костенко Николай Иванович – доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

Кормишкина Людмила Александровна - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой кафедра теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Кормишкин Евгений Данилович - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Редкоус Владимир Михайлович - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПООП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: rwmmos@rambler.ru

Ищук Татьяна Леонидовна - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Аюпова Зауре Каримовна - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, zaure567@yandex.ru

Боброва Анна Владимировна - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПРа, 9, кв. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Боровикова Елена Владимировна - доктор экономических наук, Российской академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор, 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, budget105@mail.ru

Бурда Алексей Григорьевич - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, agburda@mail.ru

Ефремова Татьяна Александровна - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, efrta@mail.ru

Кобец Петр Николаевич - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, pkobets37@rambler.ru

Леденёва Марина Викторовна - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, mledenjova@yandex.ru

Мурзин Антон Дмитриевич - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, admurzin@yandex.ru

Овчаров Антон Олегович - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, anton19742006@yandex.ru

Рошчупкина Виолетта Викторовна - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет", профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Council of editors

Publisher NB-Media LLC **Founder** Danilenko V.I.

Editor-in-Chief:

Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, peshkova1@yandex.ru



Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"

Sychenko Elena Vyacheslavovna – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. e.sychenko@mail.ru (

Denis Vasilyevich Danilenko - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

Sergey Yuryevich Marochkin - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

Nagan Winston Percival - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Narutto Svetlana Vasilyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, svetanarutto@yandex.ru

Efimenko Dmitry Borisovich – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky ave., 64, office 207l. ed2002@mail.ru

Nikolaichuk Olga Alekseevna – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993,

Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, 18111959@mail.ru

Nikolay Dmitrievich Gomonov – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, Gomonov_Nikolay@mail.ru

Ovcharov Anton Olegovich – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23 , anton19742006@yandex.ru

Artemov Nikolay Mikhailovich - Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

Bazhenov Alexander Alexandrovich - Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

Vinnitsky Danil Vladimirovich - Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

Kashin Vladimir Anatolyevich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

Natalia Lopashenko - Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

Nadezhda Petrovna Melnikova - Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

Vera Anatolyevna Parygina - Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

Natalia Poponova - Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

Tolstopyatenko Gennady Petrovich - Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich - Doctor of Economics, Associate Professor of the

Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Dmitry E. Fadeev - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tsindeliani Imeda Anatolyevich - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

Kostenko Nikolay Ivanovich – Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

Lyudmila Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Kormishkin Evgeny Danilovich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Redkous Vladimir Mikhailovich - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: rwmmos@rambler.ru

Ishchuk Tatiana Leonidovna - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Ayupova Zaire Karimovna - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, zaure567@yandex.ru

Bobrova Anna Vladimirovna - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRA Square, 9, sq. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Borovikova Elena Vladimirovna - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, budget105@mail.ru

Burda Alexey Grigorievich - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin str., 13, building 44, sq. 9, agburda@mail.ru

Efremova Tatiana Aleksandrovna - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, efrta@mail.ru

Kobets Pyotr Nikolaevich - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, pkobets37@rambler.ru

Ledeneva Marina Viktorovna - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, mledenjova@yandex.ru

Anton Dmitrievich Murzin - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, admurzin@yandex.ru

Ovcharov Anton Olegovich - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, anton19742006@yandex.ru

Roshchupkina Violetta Viktorovna - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.enotabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]
[2]
[3]
[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноски, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноски в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются углками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (“ ”).
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.

По вопросам публикации и финансовым вопросам обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне
E-mail: info@nbpublish.com
или по телефону +7 (966) 020-34-36

Подробные требования к написанию аннотаций:

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.

Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невосстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенno важно задокументировать созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

Другие вопросы о цитировании ChatGPT

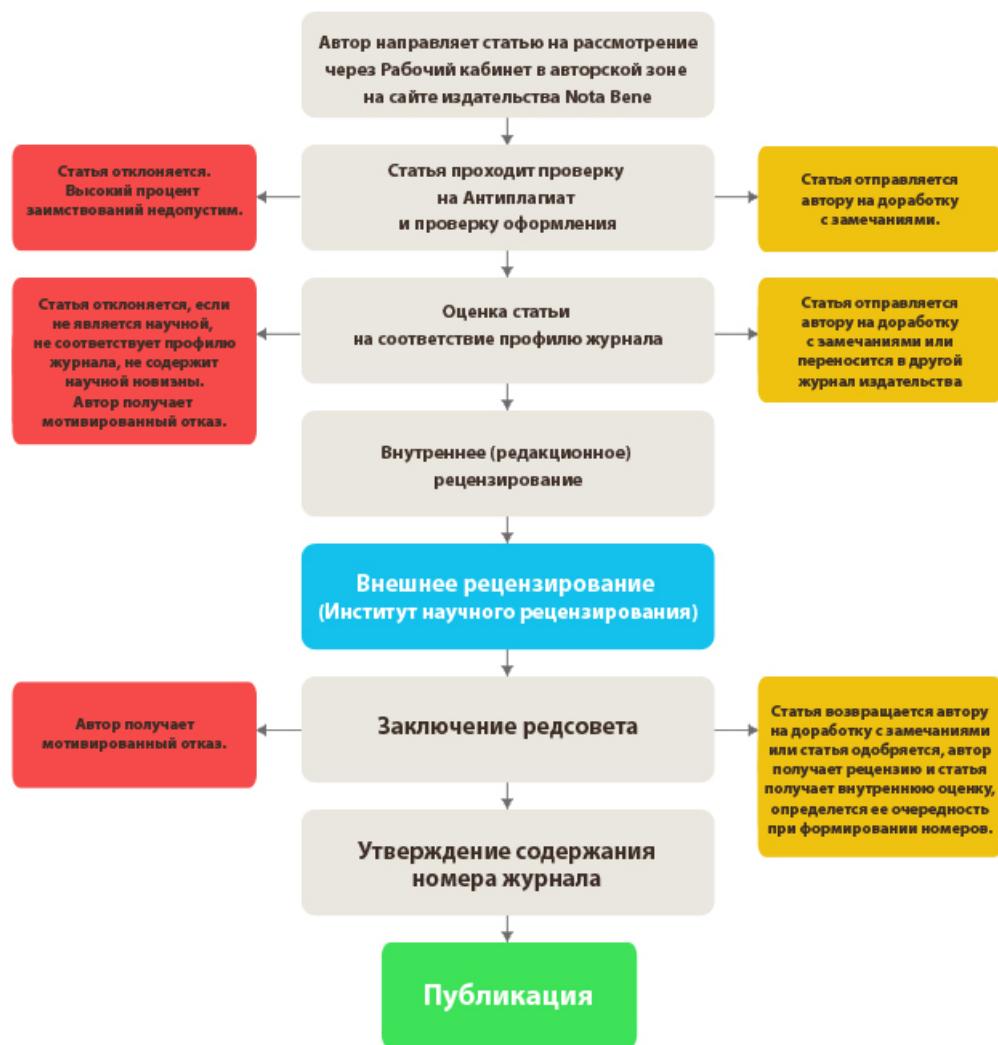
Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



Содержание

Пьянова М.В. О налогообложении малого предпринимательства в условиях интеграции новых регионов	1
Волков Д.М., Полежарова Л.В. Долгосрочная трансформация фискальных инструментов в условиях санкционного давления: опыт Ирана и его актуальность для России	21
Оробинская И.В. Теоретико-прикладные аспекты развития налогового планирования на предприятиях в современных условиях	37
Крохмаль Д.Д. Проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий	51
Типикина В.А., Бондарев М.А. К вопросу об определении действительных налоговых обязательств в сделках с «техническими» компаниями	77
Англоязычные метаданные	101

Contents

Pianova M.V. On taxation of small business in the context of integration of new regions	1
Volkov D.M., Polezharova L.V. Long-term transformation of fiscal instruments under sanctions pressure: Iran's experience and its relevance to Russia	21
Orobinskaia I.V. Theoretical and applied aspects of the development of tax planning at enterprises in modern conditions	37
Krokhmal D.D. Problems of classification of movable and immovable property for tax purposes as a factor in the investment policy of enterprises	51
Tipikina V.A., Bondarev M.A. On the issue of determining the actual tax liabilities in transactions with "high tech" companies	77
Metadata in english	101

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Пьянова М.В. О налогообложении малого предпринимательства в условиях интеграции новых регионов // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.71555 EDN: NOPCPB URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71555

О налогообложении малого предпринимательства в условиях интеграции новых регионов**Пьянова Марина Владимировна**

кандидат экономических наук

ведущий научный сотрудник; Институт исследований социально-экономических трансформаций и финансовой политики; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125993, Россия, г. Москва, ул. Ленинградский Проспект, 49

 marinapryanova@mail.ru[Статья из рубрики "Специальные налоговые режимы"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.71555

EDN:

NOPCPB

Дата направления статьи в редакцию:

23-08-2024

Дата публикации:

23-10-2024

Аннотация: Предметом исследования является механизм налоговой поддержки малого предпринимательства с позиций успешной адаптации налогоплательщиков юго-западных субъектов к налоговым условиям РФ. В работе рассмотрены особенности налогообложения малого бизнеса в Донецкой и Луганской народных республиках, Запорожской и Херсонской областях, определены некоторые специфические особенности развития малого предпринимательства в регионах с высоко- рисковыми условиями деятельности. Сформулирована гипотеза, что изменения налогового законодательства в части упрощенной системы налогообложения, вступающие в силу с 1.01.2025 г., могут оказаться крайне негативными для абсолютного большинства налогоплательщиков в анализируемых регионах. Автором сделан акцент на необходимости введения временных норм, направленных на сохранение уровня

налоговой нагрузки малого предпринимательства, даже в условиях низкой бюджетной обеспеченности новых субъектов РФ. Наряду с традиционными методами научного анализа в процессе исследования использовались такие методы, как ретроспективный анализ развития малого предпринимательства; анализ форм статистической налоговой отчетности ФНС России; элементы метода моделирования – для прогнозирования показателей деятельности налогоплательщиков УСН и налоговой нагрузки при изменении налогового законодательства. В процессе исследования были решены следующие задачи и сформулированы соответствующие выводы: - проанализирована динамика численности субъектов малого бизнеса в юго-западных субъектах РФ; определено, что темпы роста количества налогоплательщиков значительно превышают среднероссийские показатели, при этом почти 80% налогоплательщиков относятся к микро-бизнесу; - изучены специфика налогообложения малого предпринимательства на новых территориях и ее влияние на уровень налоговой нагрузки налогоплательщиков. Выявлено, что налоговая нагрузка МСП в новых субъектах РФ значительно ниже, чем в регионах с сопоставимым уровнем «дотационности» за счет введения пониженных региональных налоговых ставок и пониженного тарифа страховых взносов; - сформулированы предположения, что новые нормы НК РФ отношении плательщиков УСН могут быть причиной значительного увеличения налоговой нагрузки малого бизнеса; - сформулированы отдельные рекомендации по введению временных налоговых мер, обеспечивающих сохранение уровня налоговой нагрузки и способствующих интеграционным процессам.

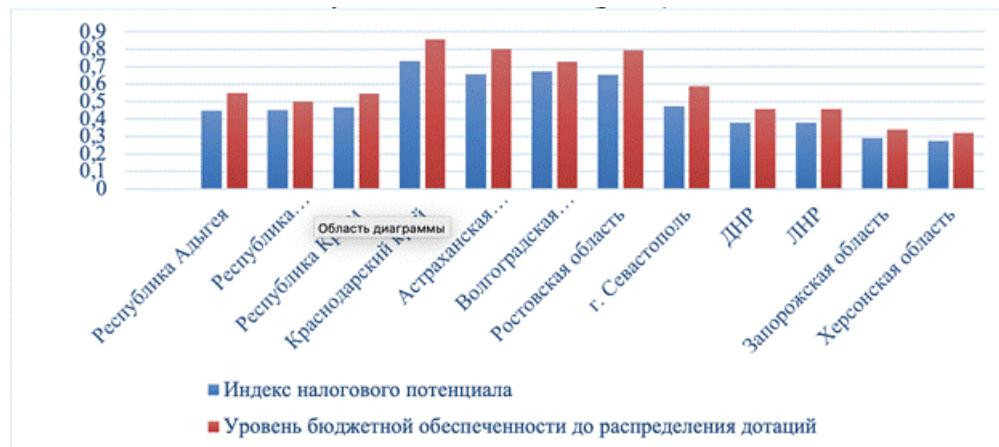
Ключевые слова:

малое предпринимательство, новые регионы, интеграция новых территорий, специальные налоговые режимы, налоговая нагрузка, налоговое стимулирование, новые субъекты РФ, малый бизнес, налоговый потенциал, микро бизнес

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве Российской Федерации

Введение

Происходящий в настоящее время процесс интеграции новых территорий в единое социально-экономическое пространство России затруднен не только различиями в уровне развития регионов, но и серьезными разрушениями объектов социально - экономической и транспортной инфраструктуры, восстановление которых требует привлечения дополнительных финансовых ресурсов. При этом 85% доходов новых регионов Российской Федерации формируется за счет безвозмездных поступлений из федерального бюджета^[1], которые являются нецелевыми межбюджетными трансфертами, что дает возможность региональным властям самостоятельно определять приоритеты и пропорцию в распределении финансовых ресурсов. По данным Минфина России, индексы налогового потенциала в 2024 г. в этих субъектах очень низкие (рис. 1).



Источник: составлено автором по данным Минфина России [\[2\]](#)

Рис. 1. Характеристики бюджетной обеспеченности на 2024 г.

Данные рис. 1 свидетельствуют о том, что бюджетная обеспеченность новых территорий значительно ниже аналогичных показателей по другим субъектам Российской Федерации, входящим в Южный Федеральный округ. Поэтому формирование собственных источников финансирования расходов бюджетов юго-западных субъектов является важным условием интеграции этих регионов в единое социально-экономическое пространство России.

Полноценная интеграция новых регионов ориентирована на реализацию геополитической стратегии Российской Федерации, основные направления которой закреплены в Концепции внешней политики Российской Федерации [\[3\]](#). В связи с чем выведение новых регионов на устойчивую траекторию социально-экономического развития является многоплановой задачей, решение которой потребует не только мобилизации ресурсов со стороны государства, но и создание благоприятных условий для всех участников экономических процессов. Поэтому при разработке мер, способствующих реализации фискальной функции налогов в новых регионах, следует принимать во внимание баланс между эффективным использованием налогового потенциала и налоговой нагрузкой налогоплательщиков. Необходимость соблюдения такого баланса подкрепляется опытом фискальной интеграции Республики Крым и г. Севастополя. На начальном этапе регионы оставались глубоко дотационными, доля трансфертов из федерального бюджета составляла 75% [\[1\]](#). Интеграция в налоговую систему Российской Федерации привела к росту налоговой нагрузки на налогоплательщиков, в связи с тем, что до 2014 года в соответствии с законодательством Украины, налоговая нагрузка была ниже. Для предотвращения роста налоговой нагрузки была предпринята система мер, включающих освобождение от уплаты имущественных налогов, пониженные региональные налоговые ставки на переходный период, создание свободной экономической зоны [\[4\]](#). Принятые меры способствовали приданию стимула экономике региона за счет снижения налоговой нагрузки и создания привлекательных условий ведения деятельности, но при этом не могли способствовать формированию собственных источников бюджета региона на начальном этапе.

Немаловажным фактором развития экономики региона, позволяющим решать множество социально-экономических задач, является малое и среднее предпринимательство. Целью исследования является оценка мер налоговой поддержки малого предпринимательства на новых территориях Российской Федерации с позиций

сохранения уровня налоговой нагрузки.

Материалы и методы

Анализ форм статистической налоговой отчетности ФНС России позволяет говорить, что налоговые поступления от МСП являются стабильным источником доходов бюджетной системы - доля участия этого сектора экономики в формировании бюджета страны составила около 3% в 2023 г., в абсолютном выражении его налоговые платежи превысили 1,03 трлн. руб.^[5] Качественную оценку налогового потенциала малого предпринимательства юго-западных территорий затрудняет непродолжительный период пребывания этих субъектов под юрисдикцией Российской Федерации, и как следствие, – ограниченность развернутых статистических данных о показателях развития регионов, налоговых поступлениях в бюджетную систему. Ретроспективный анализ показателей численности налогоплательщиков – субъектов МСП, позволил выявить определенную динамику (табл. 1).

Таблица 1 – Динамика численности субъектов МСП

Количество субъектов, ед.		2022	2023	прирост, % 2023 к 2022	2024	прирост, % 2024 к 2023
Российская Федерация в целом	всего	5 991 349	6 347 771	5,95	6 294 603	-0,84
	организации	2 305 387	2 285 855	-0,9	2 190 913	-4,15
	ИП	3 685 962	4 061 916	10,2	4 103 690	1,03
Юго-западные субъекты	всего	18 943	98 007	417,4	109 477	11,7
	организации	2 280	8 399	268,4	13 468	60,4
	ИП	16 663	89 608	437,8	96 009	7,14

Источник: составлено автором по данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства^[6]

Как показывают данные таблицы 1, в 2024 г. по сравнению с 2023 г. увеличение количества налогоплательщиков – юридических лиц в новых регионах многократно опережает динамику по стране: темп прироста показателя в целом по состоянию на 10.08.2024 г. отрицательный и составляет - 4,15%, тогда как в новых субъектах он превышает 60%. Аналогичные заключения можно сделать и в отношении количества налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, зарегистрированных на вышеперечисленных территориях: увеличение количества предпринимателей в новых регионах также превышает динамику по Российской Федерации: темп прироста показателя в целом по стране по состоянию на 10.08.2024 г. составил 1,03%, в новых регионах – 7,14%. В 2023 г. по сравнению с 2022 г. темпы прироста были намного выше, что в значительной степени объясняется массовым переходом регионального бизнеса в правовое поле Российской Федерации, однако, по количеству налогоплательщиков юго-западные территории и сейчас опережают многие регионы. Региональная структура МСП не имеет специфических особенностей, как и в целом по стране, абсолютное большинство – 96-98% зарегистрированных субъектов относятся к микро-бизнесу.

Несмотря на высокую способность к адаптироваться к неблагоприятным внешним воздействиям, малое предпринимательство является наиболее уязвимым сектором экономики, так как не обладает запасами ресурсов, присущими крупному бизнесу. Предпринимательская деятельность на новых территориях Российской Федерации, дополнительно к беспрецедентному санкционному давлению^[2] является

высокорисковой, осложнена значительными разрушениями социально-экономической инфраструктуры и осуществляемыми на этих территориях военными действиями.

На необходимости разработки эффективных инструментов поддержки малого и среднего бизнеса экономики акцентировано внимание в работах многих авторов [\[3-6\]](#). Одним из таких инструментов является возможность применения специальных налоговых режимов, способствующая существенному сокращению налоговой нагрузки [\[7-10\]](#). По данным ФНС России, налоговая нагрузка налогоплательщика упрощенной системы налогообложения (УСН) в 2,5-3 раза ниже, чем при общей системе налогообложения (ОСНО) [\[7\]](#).

С 01.01.2023 российское законодательство о налогах и сборах применяется на территориях ДНР, ЛНР, Запорожской и Херсонской областей на основании Федеральных конституционных законов № 5-ФКЗ [\[8\]](#), № 6-ФКЗ [\[9\]](#), № 7-ФКЗ [\[10\]](#), № 8-ФКЗ [\[11\]](#) от 04.10.2022 г. в общем порядке. Полномочия субъектов Российской Федерации по проведению самостоятельной налоговой политики в отношении специальных налоговых режимов определены Налоговым кодексом:

- введение режима на территории соответствующего региона;
- определение видов деятельности, подпадающих под действие специального [\[12\]](#) налогового режима;
- дифференциация налоговых ставок;
- установление налоговых каникул.

В современных экономических условиях вопросы развития и экономического роста субъектов Российской Федерации во многом определены проводимой региональной налоговой политикой [\[11\]](#). Поэтому различными нормативно-правовыми актами установлены особенности применения налогового законодательства в части налогообложения малого бизнеса (табл. 2).

По результатам обзора налоговых норм, приведенных в таблице 2, сделано предположение, что для субъектов МСП налоговые условия в 2024 г. будут существенно мягче, чем в целом по Российской Федерации. Для сравнения выбрана Республика Тыва - субъект, имеющий аналогичный уровень дотационности - более 40%. В этой группе, помимо новых территорий - Республика Тыва, Республика Дагестан, Республика Ингушетия, Чеченская республика. Для сравнительных расчетов были сделаны следующие допущения (табл. 3):

- для анализа выбраны налогоплательщики УСН, применяющие в качестве объекта «доходы, уменьшенные на величину расходов»;
- величина дохода налогоплательщиков этой группы принята в размере 120 млн. руб., как предельная величина доходов микропредприятия [\[13\]](#), так как МСП в анализируемых субъектах представлено преимущественно микробизнесом;
- расходы приняты в размере 70% доходов, поскольку при меньшей доле расходов применение УСН с объектом «доходы, уменьшенные на величину расходов» становится экономически невыгодным;
- в расчете использованы данные о средней численности работников по данным Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства в 2024 г. - 5 человек;

- использованы данные Росстата о суммах средней заработной платы по Российской Федерации за 1 квартал 2024 г. в размере 80582 руб.;
- размер МРОТ с 1 января 2024 года установлен в сумме 19 242 руб.

Таблица 2 - Особенности применения специальных налоговых режимов в новых регионах Российской Федерации

Виды налогов	ДНР	ЛНР	Запорожская область	Херсонская область
		1.1. уведомление о переходе на УСН (п. 3 Постановления Правительства Российской Федерации №2529 от 30.12.2022 г.)		
		1.2. установление ставки 0% в 2023-2024 гг. (п. 3.1, ст. 346.20 НК Российской Федерации)		
		1.3. установление пониженных налоговых ставок от 1 до 6% и от 5 до 15% (п. 1, п. 2 ст. 346.20 НК Российской Федерации)		
1. Упрощенная система налогообложения (УСН)	1% - для объекта «доходы», 5% - для объекта «доходы - расходы» (Закон ДНР от 9.11.2023 г. №19-РЗ)	3% - для объекта «доходы», 7% - для объекта «доходы - расходы» (Закон ЛНР от 30.11.2022 г. №419-III)	2% - для объекта «доходы», 5% - для объекта «доходы - расходы» (Закон Запорожской области №5 от 30.11.2023 г.)	2% - для объекта «доходы», 5% - для объекта «доходы - расходы» (Указ Губернатора Херсонской области №172-у от 24.11.2022 г.)
		2.1. введение ПСН (п. 1 ст. 346.43 НК Российской Федерации)		
		с 1.01.2023 г. (Закон ДНР от 30.11.2022 г. №426-ПНС)	с 1.01.2023 г. (Закон ЛНР от 30.11.2022 г. №417-III)	с 1.01.2023 г. (Закон Запорожской области от 30.11.2022 №7)
		2.2. установление ставки 0% в 2023-2024 гг. (п. 2.1, ст. 346.50 НК Российской Федерации)		
		2.3. установление налоговой ставки 0% для впервые зарегистрированных ИП, осуществляющих деятельность в производственной, социальной, научной сферах и пр. (п. 3 ст. 346.50 НК Российской Федерации)		
		-	0% (Закон Запорожской области №7 от 30.11.2022 г.)	0% (Указ Губернатора Херсонской области №174-у от 24.11.2022 г.)
		3.1. введение НПД (п. 1.1 Федерального закона №422-ФЗ от 27.11.2018 г.)		

3. Налог на профессиональный доход (НПД)	с 1.01.2023 г. (Закон ДНР от 30.11.2022 г. №427-ПНС)	с 1.01.2023 г. (Закон ЛНР от 30.11.2022 г. №418-III)	с 1.01.2023 г. (Указ временно исполняющего обязанности губернатора Запорожской области от 29.11.2022 № 22-у)	с 1.01.2023 г. (Указ временно исполняющего обязанности губернатора Херсонской области №173-у от 24.11.2022 г.)
--	---	---	---	---

Источник: составлено автором

Таблица 3 – Сравнительная характеристика налоговой нагрузки налогоплательщиков УСН в 2024 г.

Показатели	Республика Тыва	ДНР	ЛНР	Запорожская область	Херсонская область
Доходы, руб.			120 000 000		
Расходы (кроме оплаты труда), руб.			840 000 000		
Количество работников, чел.			5		
Среднемесячная заработка плата, руб.			80 582		
Всего заработка плата, руб.			4 834 920		
МРОТ, руб.			19 242		
Тариф страховых взносов, %	30,2% - для выплат в пределах МРОТ, 15,2% - для выплат, превышающих МРОТ				
Тариф страховых взносов ИП, руб.	49 500 + 1% дохода более 300 000 руб.	25 200	25 200	25 200	25 200
Страховые взносы работников, руб.			908 086		
Страховые взносы предпринимателя, руб.	349 070	25 200	25 200	25 200	25 200
Организация					
Налоговая база УСН, руб.			30 256 994		
Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	3 630 839	1 512 850	2 117 990	1 512 850	1 512 850
Чистый доход после уплаты налога, руб.	26 626 155	28 744 144	28 139 005	28 744 144	28 744 144
Налоговая нагрузка, %	3,03	1,26	1,76	1,26	1,26
Индивидуальный предприниматель					
Налоговая база УСН		30 231	30 231		

Налоговая база УСН, руб.	29 907 924	30 231 794	30 231 794	30 231 794	30 231 794
Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	3 588 951	1 511 590	2 116 226	1 511 590	1 511 590
Чистый доход после уплаты налога, руб.	26 318 973	28 720 204	28 115 569	28 720 204	28 720 204
Налоговая нагрузка, %	2,99	1,26	1,76	1,26	1,26
Нагрузка по страховым взносам, %	1,05	0,78	0,78	0,78	0,78

Источник: рассчитано автором

По данным таблицы 3, расчетная налоговая нагрузка организации - субъекта МСП в новых регионах в 2024 году существенно ниже, чем в сопоставимых по уровню дотационности субъектах Российской Федерации – в 1,7 – 2,4 раза. Такая разница обеспечена установленными региональными законами пониженными ставками УСН. Аналогичные выводы можно сделать и в отношении нагрузки индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН. Здесь более показательна разница в фискальной нагрузке по страховым взносам: для новых субъектов нагрузка по взносам в 2024 г. на 20% ниже, чем в среднем по России при прочих равных условиях. Разница обусловлена пониженным тарифом страховых взносов, установленных для ИП, не производящих выплат наемным работникам. Очевидно, что при действующем налоговом законодательстве условия деятельности малого бизнеса на территориях юго-западных субъектов являются не только высоко- рисковыми, но и действительно преференциальными и достаточными для проведения самостоятельной налоговой политики региона.

Однако с 1 января 2025 г. вступают в силу изменения в налоговом законодательстве, внесенные Федеральным законом от 12.07.2024 г. № 176-ФЗ^[14] и напрямую затрагивающие интересы налогоплательщиков УСН:

- увеличение предельного значения доходов для применения УСН до 450 млн. руб.;
- увеличение остаточной стоимости основных средств до 200 млн. руб.;
- увеличение средней численности работников до 130 человек;
- отмена повышенных налоговых ставок 8 и 20%;
- автоматическое освобождение от обязанностей по уплате НДС плательщиков УСН, чьи доходы не превышают 60 млн. руб.;
- предоставление альтернативных вариантов уплаты НДС плательщиками УСН: по базовым ставкам 10 и 20% с возможностью применения налоговых вычетов, либо по пониженным ставкам 5 и 7% в зависимости от величины дохода без права на вычеты.

По данным агентства Интерфакс, «повышение порогов для применения УСН, а также признание налогоплательщиков, применяющих "упрощенку", плательщиками НДС, даст федеральному бюджету примерно 473 млрд. руб. НДС, а бюджетам регионов - порядка 258 млрд. руб. Потери региональных бюджетов по налогу на прибыль составят 324 млрд. руб., по налогу на имущество организаций - 58 млрд. руб. в год (превышение потерь над доппоступлениями компенсирует федеральный бюджет). Совокупно эта мера на 6-летнем

горизонте даст в бюджет допдоходы в размере порядка 2,5 трлн. руб., подсчитал Минфин»[\[15\]](#).

Оценим, как изменится налоговая нагрузка налогоплательщика УСН в 2025 г. по сравнению с 2024 г. Для расчетов применяются данные и сделаны допущения, использованные ранее (табл. 4).

Таблица 4 – Сравнительная характеристика налоговой нагрузки налогоплательщиков УСН в 2025 г.

Показатели	Республика Тыва	ДНР	ЛНР	Запорожская область	Херсонская область
НДС 5% начисленный		5 714 286			
НДС 20% начисленный		20 000 000			
НДС 20% к вычету		14 000 000			
НДС 20% к уплате		6 000 000			
Вариант 1 – пониженная ставка НДС					
Организация					
Налоговая база УСН, руб.		24 542 708			
Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	2 945 125	1 227 135	1 717 990	1 227 135	1 227 135
Чистый доход после уплаты налога, руб.	15 883 298	17 601 287	17 110 433	17 601 287	17 601 287
Налоговая нагрузка, %	7,58	6,07	6,50	6,07	6,07
Индивидуальный предприниматель					
Налоговая база УСН, руб.	24 250 781	24 517 508	24 517 508	24 517 508	24 517 508
Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	2 910 094	1 225 875	1 716 226	1 225 875	1 225 875
Чистый доход после уплаты налога, руб.	15 626 402	17 577 347	17 086 997	17 577 347	17 577 347
Налоговая нагрузка, %	7,55	6,07	6,50	6,07	6,07
Вариант 2 – базовая ставка НДС					
Организация					
Налоговая база УСН, руб.		24 256 994			
Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	2 910 839	1 212 850	1 697 990	1 212 850	1 212 850
Чистый доход после уплаты налога, руб.	15 346 155	17 044 144	16 559 005	17 044 144	17 044 144
Налоговая нагрузка, %	7,80	6,31	6,74	6,31	6,31
Индивидуальный предприниматель					
Налоговая база УСН	23 965 067	24 231	24 231	24 231 794	24 231 794

Ставка УСН «доходы – расходы», %	12%	5%	7%	5%	5%
Сумма единого налога, руб.	2 875 808	1 211 590	1 696 226	1 211 590	1 211 590
Чистый доход после уплаты налога, руб.	15 089 259	17 020 204	16 535 569	17 020 204	17 020 204
Налоговая нагрузка, %	7,77	6,31	6,73	6,31	6,31

Источник: рассчитано автором

По данным расчетов, приведенных в табл. 3 и 4 можно сделать выводы о резком увеличении налоговой нагрузки налогоплательщиков УСН в 2025 году по сравнению с 2024 г. из-за внесенных в налоговое законодательство изменений. В частности, при выборе уплаты НДС по пониженным ставкам без применения налоговых вычетов в среднем по России нагрузка налогоплательщиков увеличится в среднем в 2,5 раза, а при уплате НДС по базовым ставкам – в 2,6 раза. Особенno чувствительными будут изменения налогового законодательства в части УСН для малого бизнеса, осуществляющего деятельность в Донецкой и Луганской народных республиках, в Запорожской и Херсонской областях – здесь налоговая нагрузка увеличится уже в 4,8 – 5 раз.

Результаты и их обсуждение

В контексте интеграционных процессов, происходящих в России, целесообразно рассматривать внесенные изменения, во-первых, с позиций фискальных интересов государства, поскольку налоговые доходы являются основным источником финансирования обязательных расходов бюджета и финансирования различных государственных программ, в том числе, направленных на восстановление и развитие новых территорий. Во-вторых, необходима оценка «потерь», то есть увеличения налоговой нагрузки для всех налогоплательщиков, в том числе осуществляющих предпринимательскую деятельность в высокорисковых условиях (рис. 2).

Изменения в налоговом законодательстве	Государство	Плательщики
предел доходов до 450 млн. руб.	потери/ выгоды	выгоды
остаточная стоимость имущества до 200 млн. руб.	потери/ выгоды	выгоды
численность работников до 130 человек	нет эффекта	нет эффекта
отмена повышенных налоговых ставок 8 и 20%	потери	выгоды
освобождение от НДС доходов до 60 млн. руб.	потери/ выгоды	выгоды
уплата НДС по базовым ставкам 10 и 20%	выгоды	потери/ выгоды
уплата НДС по пониженным ставкам 5 и 7%	выгоды	потери

Источник: составлено автором

Рис. 2. Матрица выгод и потерь от изменений налогового законодательства

Согласно рис. 1, внесенные в Налоговый кодекс изменения нельзя оценивать как однозначно положительные или отрицательные для обоих сторон налоговых отношений:

- увеличение предельных значений дохода существенно расширяет круг лиц, имеющих право на применение УСН, и способствуют снижению рисков дробления бизнеса [12], при этом сопровождается выпадающими доходами бюджета, связанными с освобождением

указанного круга лиц от исполнения обязанностей по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц и т.д.;

- изменение предельного значения остаточной стоимости основных средств косвенно стимулирует инвестиции и расширяет возможности осуществления предпринимательской деятельности в сфере производства, но также сопровождаются выпадающими доходами бюджетной системы вследствие применения УСН более широким кругом налогоплательщиков. По данным форм статистической налоговой отчетности ФНС России, в 2023 году около 15% налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, вели предпринимательскую деятельность в фондоемких отраслях – строительстве, обрабатывающих производствах и т.д. Соответственно, для этой группы налогоплательщиков увеличение предельного значения остаточной стоимости имущества будет иметь стимулирующий эффект;
- увеличение показателя численности работников, по мнению автора, не будет иметь какого-либо заметного эффекта, поскольку данный показатель установлен на чрезмерно высоком уровне. По данным Единого реестра субъектов МСП, в 2022-2023 гг. количество работников в организациях составляло в среднем 5-6 человек, у предпринимателей – меньше 1. Поэтому уменьшение показателя численности сотрудников было бы экономически обоснованным [\[13\]](#);
- отмена повышенных налоговых ставок УСН будет способствовать сохранению уровня налоговой нагрузки плательщика, но сопровождается потерями бюджета;
- освобождение от НДС налогоплательщиков, чьи доходы не превышают 60 млн. руб. способствует сохранению налоговой нагрузки для микробизнеса, при этом может спровоцировать уклонение от уплаты налогов с помощью дробления бизнеса;
- установление обязанности по уплате НДС имеет своей целью компенсировать выпадающие доходы бюджета от расширения лимитов для целей применения УСН, и сопровождается значительным ростом налоговой и административной нагрузки налогоплательщика, однако, в случае выбора уплаты НДС по базовым ставкам, может приносить для него и определенные выгоды – возможность взаимовыгодного партнерства с крупным бизнесом;
- установление обязанности налогоплательщика НДС в случае выбора уплаты налога по пониженным ставкам 5 или 7%, безусловно, может иметь положительный фискальный эффект, однако для бизнеса будет означать исключительно рост налоговой нагрузки, усложнение и удорожание ведения учета.

Несмотря на непродолжительный период существования новых регионов России и незавершенность процессов их интеграции, в научной литературе появились определенное количество публикаций, посвященных различным аспектам восстановления и развития экономического потенциала этих регионов. Так, в исследованиях Сущего С. Я., Половяна А. В., Лепы Р. Н., Гриневской С. Н. определены драйверы развития по базовым отраслям: промышленности, строительству, транспорту, рекреационно-туристической [\[14, 15\]](#). Дружинин А.Г. отмечает необходимость модернизации транспортной инфраструктуры, основанной на использовании протяженного морского побережья [\[16\]](#). Некоторые авторы считают перспективным создание свободного порта в Бердянске, единого туристско-рекреационного комплекса [\[17\]](#), интеграцию в единое пространство агропромышленного комплекса [\[18\]](#). Отметим почти полное отсутствие публикации, посвященных изучению динамики развития малого

предпринимательства и разработке мер его налоговой поддержки.

По состоянию на 1.08.2024 г., по данным ФНС России о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей^[16], на территориях юго-западных субъектов всего зарегистрировано 140 681 налогоплательщиков, из них 109 477 субъектов относятся к малому предпринимательству. То есть с 1 января 2025 года можно ожидать увеличения налоговой нагрузки почти в 5 раз для 78% налогоплательщиков, которые осуществляют деятельность в условиях военных действий, разрушенной инфраструктуры, повышенных тарифов банковского обслуживания и др.

Очевидно, что в целях недопущения значительного роста налоговой нагрузки и сохранения малого бизнеса на новых территориях Российской Федерации, фискальные интересы государства целесообразно отставить на второй план, и сформулировать ряд стимулирующих мер налогового характера на период до 2028 г. Подобные временные нормы в отношении налогоплательщиков юго-западных территорий уже применяются в российском законодательстве. Например, в соответствии с ч. 6, 7 ст. 5 Федерального закона от 28.12.2022 N 564-ФЗ «О внесении изменений в статью 4 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» на новых территориях региональные и местные налоги могут быть установлены и введены в действие с 1 января 2024 года.

Налогообложение имущества физических лиц пока не осуществляется. Транспортный налог, налог на имущество организаций и земельный налог уже действуют в указанных субъектах России с учетом некоторых особенностей:

- региональная налоговая база транспортного налога полностью не сформирована – владельцы обязаны зарегистрировать транспортные средства в срок до 1 января 2026 г.^[17];
- налогообложение имущества организаций применяется в ограниченном порядке из-за незавершенности в настоящий момент государственной кадастровой оценки объектов недвижимого имущества. Согласно положениям конституционных законов об образовании в составе Российской Федерации новых субъектов на территории ДНР, ЛНР, Запорожской области и Херсонской области предусмотрено проведение государственной кадастровой оценки объектов недвижимости и земельных участков и утверждение ее результатов до 1 января 2028 года;
- определены особенности исчисления земельного налога в период, пока государственная кадастровая оценка не завершена и не утверждены ее результаты. В частности, положениями п. 9 ст. 391 Налогового кодекса установлен порядок определения налоговой базы в отношении земельных участков, расположенных на территориях указанных субъектов Российской Федерации, на основе нормативной цены земли, устанавливаемой уполномоченными органами исполнительной власти ДНР, ЛНР, Запорожской области и Херсонской области.

Заключение

Таким образом прослеживается целесообразность введения временных налоговых норм для сохранения уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков с целью безболезненной интеграции новых территорий в социально-экономическое пространство России:

- сохранение освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщиков НДС для

организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих деятельность на территориях Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области и Херсонской области; - продление периода действия порядка уплаты страховых взносов, установленного п. 1.3 ст. 430 Налогового кодекса, для индивидуальных предпринимателей, не осуществляющих выплаты наемным работникам, осуществляющих деятельность на территориях Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области и Херсонской области в фиксированном размере 25 200 руб. - на период 2025-2026 гг., 36 000 руб. - на период 2027 г., в общем порядке - с начала периода 2028 г.;

- установление для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения и осуществляющих деятельность на территориях Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области и Херсонской области, пониженного тарифа страховых взносов в размере 0,0% выше единой предельной величины базы для исчисления страховых взносов и единый пониженный тариф страховых взносов в размере 7,6% в пределах установленной единой предельной величины базы для исчисления страховых взносов;
- распространение порядка начисления пеней за просрочку исполнения обязанностей по уплате налогов, предусмотренный пп. 1 п. 4 ст. 75 Налогового кодекса, на организации, осуществляющие деятельность на территориях Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области и Херсонской области;
- продление периода освобождения от ответственности, установленный п. 5 Постановления Правительства Российской Федерации [18] №2529 от 30.12.2022, для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территориях Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области и Херсонской области.

[11] Новые российские регионы оказались дотационными почти на 90%. Forbes. Режим доступа: <https://www.forbes.ru/finansy/490324-novye-rossijskie-regiony-okazalis-dotacionnymi-pocti-na-90> - (дата обращения: 12.07.2024)

[12] Распределение дотаций на выравнивание бюджетной обеспеченности субъектов Российской Федерации. Минфин России. Режим доступа: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/12/main/FFPR_na_2024_-_2026_gody.pdf?ysclid=ly2rjc6ffb727549495 (дата обращения: 12.07.2024)

[13] Концепция внешней политики Российской Федерации (утверждена Указом Президента Российской Федерации от 31 марта 2023 года № 229)// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=443540&cacheid=4637ADC6610A1417305330D89E789696&mode=spIus&rnd=PuJaWA#jr0TfIUM3z53FbKp> (дата обращения: 12.08.2024)

[14] Федеральный закон от 29 ноября 2014 г. № 377-ФЗ «О развитии Крымского федерального округа и свободной экономической зоне на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя»

[15] По данным статистической налоговой отчетности ФНС России по форме №1-НМ

[16] Единый реестр субъектов малого и среднего предпринимательства. Режим доступа:

<https://rmsp.nalog.ru>

(дата обращения 18.08.2024)

[\[7\]](#) Информация ФНС России "ФНС России сравнила налоговую нагрузку типового предприятия для разных режимов налогообложения"// Консультант Плюс. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9033077/ (дата обращения: 20.08.2024)

[\[8\]](#) Федеральный конституционный закон от 04.10.2022 N 5-ФКЗ "О принятии в Российскую Федерацию Донецкой Народной Республики и образовании в составе Российской Федерации нового субъекта - Донецкой Народной Республики"// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=465560&dst=0&edition=etD&rnd=i5fz4A#qkwsEOUMborar48b1> (дата обращения: 26.08.2024)

[\[9\]](#) Федеральный конституционный закон от 04.10.2022 N 6-ФКЗ "О принятии в Российскую Федерацию Луганской Народной Республики и образовании в составе Российской Федерации нового субъекта - Луганской Народной Республики"// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=465556&dst=1000000001&cacheid=96CB156DD23DAAF2263B4F81F> FA983B3&mode=splus&rnd=i5fz4A#Or5uEOU0WiYBsF5v (дата обращения: 26.08.2024)

[\[10\]](#) Федеральный конституционный закон от 04.10.2022 N 7-ФКЗ "О принятии в Российскую Федерацию Запорожской области и образовании в составе Российской Федерации нового субъекта - Запорожской области"// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=465558&dst=1000000001&cacheid=820F0DFE6113B2A2F2201B66AD> 0C3D81&mode=splus&rnd=i5fz4A#6ZvuEOUxUsAtkP23 (дата обращения: 26.08.2024)

[\[11\]](#) Федеральный конституционный закон от 04.10.2022 N 8-ФКЗ (ред. от 25.12.2023) "О принятии в Российскую Федерацию Херсонской области и образовании в составе Российской Федерации нового субъекта - Херсонской области"// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=465559&dst=1000000001&cacheid=DD00AB7DCE1EDA3D6354A6132> F1876EE&mode=splus&rnd=i5fz4A#QsBwEOUN47v8sEmB (дата обращения: 26.08.2024)

[\[13\]](#) Постановление Правительства Российской Федерации от 04.04.2016 N 265 "О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства"// Консультант Плюс. URL: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=2F35Sw&base=LAW&n=196415&dst=100005&field=134#EdXqtLU1jFneiqPA> (дата обращения: 18.08.2024)

[\[14\]](#) Федеральный закон от 12.07.2024 N 176-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации"// Консультант Плюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_480697/ (дата обращения: 02.08.2024) [\[15\]](#) Параметры налогового пакета Минфина. Обобщение// Информационная группа Интерфакс. Режим доступа: <https://www.interfax.ru/business/962786> (дата обращения: 20.08.2024)

[\[16\]](#) Статистика по государственной регистрации ФНС России. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/regstats/ (дата обращения: 20.08.2024)

[\[17\]](#) Постановление Правительства Российской Федерации от 02.12.2022 N 2216 "Об особенностях предоставления государственных услуг по регистрации транспортных средств и выдаче водительских удостоверений, а также о внесении изменения в пункт 14 Правил государственной регистрации транспортных средств в регистрационных подразделениях Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации"// Консультант Плюс. Режим доступа: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=433513&cacheid=D0CB35C947E19C00C696E840320E3C9C&mode=splus&rnd=rLAGXw#IqPC6MUIWWB7i1Z01> (дата обращения: 20.08.2024 г.)

[\[18\]](#) Постановление Правительства Российской Федерации от 30.12.2022 N 2529 "Об утверждении особенностей применения законодательства о налогах и сборах на территориях Донецкой Народной Республики, Луганской Народной Республики, Запорожской области, Херсонской области в 2023 году"// Консультант Плюс. Режим доступа: <https://online.consultant.ru/riv/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=rLAGXw&base=LAW&n=436533&dst=100028&field=134#Syw56MUXcrCvEUc9> (дата обращения: 20.08.2024)

Библиография

1. Малис Н.И. Горохова Н.А., Кивико И.В. Проблемы и перспективы бюджетной и налоговой политики Республики Крым// Финансы. 2015. № 5. С. 31–36.
2. Лобынцев А.А. Государственная поддержка бизнеса в период санкций// Экономика, бизнес, инновации. Сборник статей XIX Международной научно-практической конференции. Пенза: Наука и Просвещение (ИП Гуляев Г.Ю.), 2022. С. 167-170.
3. Андреева О.В., Костоглодова Е.Д., Куринова Я.И. Налоговые инструменты поддержки малого и среднего предпринимательства в России// Управленческий учет. 2021. № 3-1. С. 133-145.
4. Малис Н.И. Налоговые новации и национальный проект по малому предпринимательству// Финансы. 2022. № 4. С. 23-287. Гетьман В.Г. Совершенствование законодательной базы по применению упрощенной системы налогообложения// Экономика. Налоги. Право. 2020. Т. 13. № 1. С. 108-113.
5. Полинская М.В. Налоговые инструменты финансовой поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства: монография. Краснодар: Издательство "Магарин Олег Григорьевич", 2023. 100 с.
6. Simonov S.G. Strategic alternatives of overcoming economic sanctions of the West by Russian entrepreneurship// Вестник Торайгыров университета. Экономическая серия. 2023. Iss. 2. P. 79-89.
7. Гетьман В.Г. Совершенствование законодательной базы по применению упрощенной системы налогообложения // Экономика. Налоги. Право. 2020. Т. 13. № 1. С. 108-113.
8. Гончаренко Л.И., Мельникова Н.П. Налоговые инструменты стимулирования развития малого и среднего предпринимательства: исторический аспект и перспективы развития в России// Экономика. Налоги. Право. 2022. Т. 15. № 6. С. 122-133.
9. Сидоренко К.А. Оценка изменения налоговой нагрузки на малый бизнес // Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 12-3(82). С. 62-65.
10. Рябичева О.И., Гаджиева М.Р. Особенности налогового регулирования субъектов

- малого предпринимательства в России// Экономика и предпринимательство. 2022. № 10(147). С. 716-721.
11. Караев А.К., Понкратов В.В. Взаимосвязь финансового развития и экономического роста России (2000-2022 годы)// Экономика. Налоги. Право. 2024. Т. 17. №2. С. 17-26.
12. Пансков В.Г. О перестройке системы налогообложения малого предпринимательства // Финансы. 2022. № 1. С. 13-19.
13. Пьянова М.В. Об эффективности мер налоговой поддержки малого предпринимательства// Кузнечно-штамповочное производство. Обработка материалов давлением. 2024. № 5. С. 158-171.
14. Сущий С. Я. Северное Причерноморье-Приазовье: демографо-экономический потенциал и перспективы хозяйственного развития новых регионов России// Регионология. 2024. Т. 32, № 2(127). С. 345-367.
15. Половян А. В., Лепа Р. Н., Гриневская С. Н. Промышленный суверенитет и развитие новых регионов России// Проблемы прогнозирования. 2024. № 2(203). С. 61-72
16. Дружинин А. Г. Новые субъекты Российской Федерации: специфика, тренды, потенциал развития// Научная мысль Кавказа. 2022. № 4(112). С. 62-74.
17. Орлов С. Л., Строев П. В. О некоторых особенностях вхождения в национальное пространство России и об экономическом потенциале новых территориальных образований// Вестник экономики, права и социологии. 2022. № 4. С. 39-43.
18. Сайдашева М. В. Основные направления правовой интеграции новых субъектов России в общефедеральное правовое поле в части аграрного сектора// Право и бизнес. 2023. № 3. С. 47-48

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Рецензируемая статья посвящена исследованию перспектив налогообложения малого предпринимательства в условиях интеграции новых регионов.

Методология исследования базируется на анализе данных о налогообложении в новых регионах Российской Федерации, использовании общенаучных методов, сравнительного анализа, обобщений.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что процесс интеграции новых территорий в единое социально-экономическое пространство России затруднен ввиду необходимости привлечения дополнительных финансовых ресурсов для восстановительных работ, а 85 % доходов новых регионов Российской Федерации формируется за счет безвозмездных поступлений из федерального бюджета.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в обосновании целесообразности введения временных налоговых норм для сохранения уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков с целью безболезненной интеграции новых территорий в социально-экономическое пространство России.

В статье проведен анализ бюджетной обеспеченности Донецкой народной республики, Луганской народной республики, Запорожской области, Херсонской области в сравнении с другими ближайшими регионами РФ с использованием таких показателей как индекс налогового потенциала и уровень бюджетной обеспеченности до распределения дотаций. Отмечено, что формирование собственных источников финансирования расходов бюджетов юго-западных субъектов является важным условием интеграции этих регионов в единое социально-экономическое пространство РФ. Рассмотрена также динамика численности субъектов малого и среднего

предпринимательства в этих регионах, показано, что увеличение количества налогоплательщиков – юридических лиц в новых регионах многократно опережает динамику по РФ, темп прироста превышает 60 % по сравнению с 2023 г.; увеличение количества налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей в новых регионах также превышает динамику по РФ. В публикации также рассмотрены особенности применения специальных налоговых режимов в новых регионах РФ и проведена сравнительная характеристика налоговой нагрузки налогоплательщиков УСН в 2024 г., составлена матрица выгод и потерь от изменений налогового законодательства, сделан прогноз налоговой нагрузки налогоплательщиков УСН в 2025 г.

Библиографический список включает 13 источников – публикации на русском и английском языках по теме статьи, на которые в тексте имеются адресные ссылки, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам.

Из резервов улучшения публикации следует отметить, что статья не структурирована надлежащим образом, в ней не выделены такие общепринятые разделы как Введение, Материал и методы, Результаты и их осуждение, Выводы или Заключение. Представляется также, что использование диаграмм позволило бы нагляднее показать различия в уровне бюджетной обеспеченности новых регионов. Кроме этого все отсылки на источники в списке литературы надо оформить в соответствии с принятыми правилами – в квадратных скобках – в тексте встречается иное оформление, например, "На необходимости разработки эффективных инструментов поддержки малого и среднего бизнеса экономики акцентировано внимание в работах многих авторов (3-6). Одним из таких инструментов является возможность применения специальных налоговых режимов, способствующая существенному сокращению налоговой нагрузки (7-9)".

Статья отражает результаты проведенного авторами исследования, соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, но нуждается в доработке в соответствии с высказанными замечаниями.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Исходя из выбранного заголовка, статья должна быть посвящена вопросам налогообложения малого предпринимательства в условиях интеграции новых регионов. Содержание статьи соответствует заявленной теме.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных, индукции и дедукции. Ценно, что автором используется графический инструментарий посредством построения таблиц и рисунка. При этом рисунок 1 и таблица 1 носят констатационный характер. При проведении доработки рекомендуется осуществить корректировку таблицы 1 в контексте дополнения тенденциями изменений, о которых говорят приведённые числовые данные.

Актуальность исследования заявленных вопросов не вызывает сомнения, т.к. они напрямую отвечают национальным интересам Российской Федерации, сопряжены как с развитием новых регионов, так и с обеспечением достижения национальных целей развития. Важно в тексте статьи показать значимость данного исследования в контексте реализации стратегических документов.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале содержится. В частности, она сопряжена с результатами проведённой авторами сравнительной характеристики налоговой нагрузки налогоплательщиков по упрощённой налоговой системе, а также предложениями по введению временных налоговых норм для сохранения уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков с целью безболезненной интеграции новых территорий в социально-экономическое пространство России.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Важно отметить факт недопустимости использования сокращения «РФ» в научных текстах. Структура статьи выстроена авторами грамотно, позволяет раскрыть выбранную тему исследования. Содержание статьи изложено последовательно и логично. При этом важно количественно и качественно оценить эффекты от реализации авторских рекомендаций, в т.ч. в контексте решения существующих проблем. Приводимые в тексте тезисы обязательно должны сопровождаться аргументацией и оценками. Например, утверждается о том, что «увеличение предельных значений дохода существенно расширяет круг лиц, имеющих право на применение УСН». Насколько расширяется круг данных лиц? Также было бы ценным для потенциально читательской аудитории увидеть денежные оценки реализации авторских рекомендаций.

Библиография. Автором сформирован библиографический список из 13 наименований. Обращает на себя внимание отсутствие научных публикаций, связанных с социально-экономическим развитием Донецкой Народной Республики, Луганской Народной Республики, Херсонской и Запорожской областей. При проведении доработки статьи следует устраниить это замечание, т.к. это напрямую связано с предметом исследования.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список источников, какой-либо научной дискуссии в тексте рецензируемой статьи не обнаружено. В 2023-2024 гг. в отечественной научной литературе достаточно большое количество научных публикаций, напрямую посвящённых вопросам обеспечения социально-экономического развития Донецкой Народной Республики, Луганской Народной Республики, Херсонской и Запорожской областей. В связи с этим было бы целесообразно показать, в чём состоит прирост научного знания.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного статья требует проведения доработки по указанным в тексте рецензии замечаниям, после чего она может быть опубликована и будет представлять интерес для широкой читательской аудитории.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

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

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

Малое предпринимательство играет важную роль в экономике, так как способствует развитию конкуренции, созданию новых рабочих мест, повышению уровня занятости, развитию инноваций и технологического прогресса, развитию местного рынка товаров и услуг, повышению качества жизни населения. Вместе с тем малое предпринимательство являются источником доходов для региональных и местных бюджетов. Они также способствуют развитию местного рынка товаров и услуг, улучшению качества жизни

населения и снижению уровня бедности. Таким образом, развитие малого предпринимательства является одной из приоритетных задач государства, которое в случае новых регионов России является стратегической целью в рамках их интеграции в социально-экономическую систему РФ. Представленная статья посвящена проблемам налогообложения и налоговой нагрузки малого бизнеса на территории новых российских регионов.

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. Вместе с тем, «Введение» не содержит таких обязательных элементов, как цель, задачи, объект и предмет исследования, что требует дополнения статьи. Раздел «Материалы и методы» содержит описание используемые источников данных и примененных статистических подходов к их анализу. Излишним представляется включение в этот раздел расчетов налоговой нагрузки в новых регионах на примерах организаций и ИП с различным уровнем доходов (таблицы 2-4). Это уже не результаты исследования, а не методы. Раздел «Результаты и их обсуждение» содержит описание преимуществ и недостатков в рамках установления переходных условий налогообложения малого бизнеса в новых регионах, в т.ч. с учетом их изменений с 2025 г. В рамках налоговой реформы. Раздел «Заключение» включает краткое резюме результатов исследования, обобщение предложений автора по совершенствованию налогообложения малого предпринимательства в новых регионах. Автор предлагает «введение временных налоговых норм для сохранения уровня налоговой нагрузки налогоплательщиков с целью безболезненной интеграции новых территорий в социально-экономическое пространство России».

В исследовании использованы известные общенаучные методы: анализ, синтез, сравнение, восхождение от абстрактного к конкретному, логический метод и т.д. Среди специфических методов экономический исследований автором применен статистический, динамический и структурный анализ.

Выбранная тема исследования актуальна, что обусловлено необходимостью стимулирования опережающего развития новых регионов по уровню социально-экономического развития, где одним из драйверов может быть стимулирование малых предприятий. Скорейшая интеграция новых регионов является для России приоритетом, поставленным на высшем государственном уровне.

Налоговое стимулирование малого предпринимательства может включать различные меры поддержки, в т.ч. снижение налоговых ставок, предоставление налоговых льгот, упрощение процедур налогообложения. Эти меры могут иметь следующие положительные эффекты: увеличение числа малых предприятий и рост их оборотов, рост инвестиций в развитие экономики, улучшение условий труда и повышение заработной платы, повышение занятости, стимулирование инноваций и технологического развития, рост экспортного потенциала, повышение социального благополучия граждан. Однако необходимо учитывать, что применение мер налогового стимулирования должно быть тщательно продумано и обеспечивать баланс между интересами государства и бизнеса.

Исследование несомненно обладает практической значимостью, поскольку автор формулирует предложения по развитию налогового стимулирования малого предпринимательства в новых регионах, которые могут быть использованы органами власти при разработке соответствующих инструментов государственной экономической политики. Вместе с тем, автору необходимо отдельно обосновать конкретные параметры сформулированных предложений. Например, почему пониженный тариф страховых взносов рекомендуется установить на уровне 7,6%? Каков возможен стимулирующий эффект? Как это отразиться на параметрах бюджетов внебюджетных фондов? И так по

всем предложениям.

Автор не сформулировал видение научной новизны исследования в связи с чем она не очевидна. Автору необходимо представить формулировку приращения научного знания по результатам проведенного исследования.

Стиль статьи является научным и соответствует требованиям журнала. Вместе с тем, во Введении автору стоит отдельно остановиться на конкретизации используемой терминологии. Так, автор употребляет категории «новые регионы», «юго-западные регионы», однако, не конкретизирует, являются ли они синонимичными. Одни ли и те же регионы автор имеет ввиду?

Автор использует элементы визуализации результатов исследования - в статье приведены 4 таблицы и 2 рисунка. На рис. 1 автор приводит значения индексов налогового потенциала и бюджетной обеспеченности в новых регионах и регионах ЮФО. Это необходимо уточнить в названии рисунка. Также на рис. 1 не все названия регионов видны, необходимо расширить область подписей данных на диаграмме.

Библиография представлена 18 источником, что не соответствует требованиям журнала. Это также не позволило автору развернуть полноценную научную дискуссию. Тем более, что часть источников - ссылки на информационные и Интернет-ресурсы, а не на исследования ученых. С оформлением списка литературы следует поработать для обеспечения его соответствия требованиям журнала.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие сформулированных предложений по развитию налогового стимулирования малого предпринимательства в новых регионах. В-третьих, широту использования визуализации результатов исследования. К недостаткам статьи отнесем следующее. Во-первых, необходимость дополнения «Введения» такими элементами как цель, задачи исследования. Во-вторых, отсутствие формулировки научной новизны. В-третьих, необходимость конкретизации используемой терминологии «новые регионы», «юго-западные регионы». В-четвертых, необходимость обоснования сформированных предложений в области налогообложения малого бизнеса. В-пятых, необходимость корректировки структуры статьи - раздел «Материалы и методы». В-шестых, необходимость приведения в соответствие требованиям журнала «Налоги и налогообложение» списка литературы и количества источников.

Заключение. Представленная статья посвящена проблемам налогообложения и налоговой нагрузки малого бизнеса на территории новых российских регионов. Статья отражает результаты авторского исследования и может вызвать интерес читательской аудитории. Статья может быть рекомендована к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при устранении указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Волков Д.М., Полежарова Л.В. Долгосрочная трансформация фискальных инструментов в условиях санкционного давления: опыт Ирана и его актуальность для России // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.71731 EDN: CSXLLX URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71731

Долгосрочная трансформация фискальных инструментов в условиях санкционного давления: опыт Ирана и его актуальность для России**Волков Денис Максимович**

ORCID: 0009-0001-9586-1107



аспирант; факультет Налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Руководитель отдела налогового планирования; ООО "Купищуз"
117041, Россия, г. Москва, ул. Адмирала Лазарева, 43, кв. 197

230363@edu.fa.ru**Полежарова Людмила Владимировна**

ORCID: 0000-0002-2636-6567

доктор экономических наук



профессор; кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15, каб. 505

lvpolezharova@fa.ru[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.71731

EDN:

CSXLLX

Дата направления статьи в редакцию:

18-09-2024

Аннотация: Предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана и характер её изменения в условиях международных санкций, которые действуют в отношении страны на протяжении нескольких десятилетий. С учётом того, что налогово-бюджетная система Ирана претерпела ряд значительных изменений в течение периода

санкционного давления, опыт этой страны актуален для России как с точки зрения возможных инструментов, направленных на стабилизацию экономики, так и с точки зрения прогнозирования трендов трансформации налоговой системы. Анализ и характеристика налоговой системы Ирана проводится через призму её донастройки и изменений, необходимых для обеспечения бюджетной устойчивости страны в условиях санкционного давления. В качестве источников используются данные, которые публикуются Всемирным банком и Центральным банком Ирана. Целью исследования является характеристика и выявление положительного опыта Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления и выработка рекомендаций по его применению в России. В качестве методов исследования использованы анализ, синтез, индукция, классификация. Используются показатели: налоговая нагрузка, доля налогов в общей сумме доходов государственного бюджета, доля отдельных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей. Данные анализируются в динамике за период 1972 – 2020 гг. Для визуализации результатов анализа использован графический способ представления данных. В результате анализа делается вывод, что налоги в условиях санкций становятся безальтернативным источником доходов государственного бюджета Ирана. На этом фоне структура налоговых платежей страны претерпела существенные изменения, в результате которых заметно выросла роль страховых взносов и косвенных налогов (прежде всего, НДС). Опыт Ирана является актуальным для России. Так, результат анализа демонстрирует, что в связи с тем, что санкции являются существенным барьером внешней торговли, налогообложение становится, по сути, единственным источником государственных доходов, а фискальная функция налогов – доминирующей. В этой связи увеличение номинальной ставки налога на прибыль организаций на 5 пунктов процента при сохранении действующих преференциальных механизмов, а также прогрессивное пятиступенчатое налогообложение личных доходов становится логичным и оправданным инструментом пополнения государственного бюджета, который позволяет достичь поставленной задачи.

Ключевые слова:

Иран, санкции, налогообложение, налоговая нагрузка, государственные доходы, налоговые платежи, структура налоговых поступлений, государственный бюджет, косвенные налоги, трансформация

Введение

В литературных источниках дано общее понятие санкций как юридического ограничения или юридического запрета (закона) на определенную деятельность [\[1, с. 98\]](#). Санкции I представляют собой явление, которое довольно распространено в истории международных экономических отношений. Они являются инструментом, который нередко применяется в геополитике отдельными государствами или группами стран с целью оказания воздействия на решения оппонентов, проводящих самостоятельный политический курс. В последнее время практика применения санкций существенно расширилась, что привело к превращению их в инструмент демонстрирования «мягкой силы», которая даёт возможность странам-инициаторам добиваться реализации своих целей без дорогостоящего примирения вооружённых сил [\[2, с. 54\]](#). Как указывается в докладе Российского света по международным делам, санкции следует понимать, как инструмент господства в международных отношениях, который предполагает

использование странами-инициаторами мер экономического давления на страны-адресаты с целью добиться изменения их политического курса [\[3, с. 46\]](#).

Санкции могут затрагивать различные аспекты сфер деятельности государства, включая экономическую, финансовую, культурную, гуманитарную, политическую. Говоря о классификации видов и форм санкций, исследователи, чаще всего, апеллируют к опыту США, являющихся страной, которая наиболее часто применяет такой инструмент влияния. В частности, выделяют следующие виды санкций:

- штрафы против банков. При этом, компании финансового сектора лидируют по частоте попадания под штрафы в сравнении с другими отраслями [\[4, с. 75\]](#);
- секторальные санкции, которые представляют собой ограничения в отношении определённых отраслей конкретной страны, например, в отношении финансового сектора, в рамках которых устанавливаются ограничения финансирования и других операций с новым долгом или новыми ценными бумагами;
- блокирующие санкции. Относятся к наиболее жесткой санкционной мере и вводятся посредством внесения лица в санкционный список SDN, подразумевают полный запрет на доступ к финансовой системе США, проведение транзакций [\[5, с. 43-47\]](#).

Введение масштабных санкций в отношении России в 2022 г. ознаменовало новую эпоху эволюции способов санкционного давления, Инструментарий ограничений на финансовый сектор страны существенно расширился, были введены следующие ограничения:

- санкции в отношении центрального банка;
- отключение национальных банков от глобальной сети обмена финансовыми сообщениями (далее – «SWIFT»);
- запрет большинству международных рейтинговых агентств присваивать финансово-экономические рейтинги подсанкционной стране;
- ограничение доступа страны к ресурсам МВФ и Всемирного банка;
- ограничение предоставления услуг страхования и перестрахования для национальных компаний «страны-объекта» [\[6, с. 266\]](#).

Все вышеуказанные меры санкционного давления ограничивают доступ к финансовым ресурсам на мировых финансовых рынках, поэтому особую актуальность приобретает эффективность использования Россией внутренних финансовых ресурсов, и, прежде всего, налогов, являющихся основным источником доходов бюджетов всех уровней [\[7, с. 171\]](#).

Предмет и методы исследования

Предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана и характер ее изменения, которые происходят в условиях «беспрецедентного вызова в виде санкций со стороны группы стран во главе с США» [\[8, с. 32\]](#).

Несмотря на разработку отечественных налогово-бюджетных мер, направленных на стабилизацию экономики и государственных финансов в период санкций, анализ международного опыта в этой части является полезным. Дело в том, что Россия, хотя и

является страной, в отношении которой введено наибольшее количество санкций (22 230), она не единственная среди «подсанкционных» стран. Так, по состоянию на 05.09.2024 второе место по количеству введённых санкций занимает Иран (5 250), далее следуют Сирия (2 867), КНДР (2 207), Беларусь (1 499), Мьянма (1009), Венесуэла (748) [\[9\]](#).

Представляется, что из всех стран, указанных выше, Иран является государством, чей опыт противодействия санкциям представляется актуальным для России. Соответственно, предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана в перспективе нескольких десятилетий. При этом, выбор Ирана в качестве исследуемой страны объясняется следующими причинами:

- в отношении Ирана был использован наиболее широкий инструментарий санкций, который сопоставим с российским (по количеству введённых санкций Иран занимает второе место после России, а до 22.02.2022 он занимал по этому показателю первое место);
- санкции в отношении Ирана вводились по конкретным политическим причинам, как-то: ядерная программа, нарушение прав человека, политика на Ближнем Востоке, деятельность Корпуса стражей исламской революции (далее – «КСИР»);
- Иран имеет типологические сходства с Россией, будучи крупным экспортером нефти и газа [\[10, с. 406, 410\]](#);
- Иран наиболее близок к России по масштабу экономики. Если оценивать объём ВВП по ППС в текущих ценах по данным на 2022 г., то Иран, занимающий 21 место, из подсанкционных стран является наиболее близким к России, занимающей 5 место [\[11\]](#);
- санкции в отношении Ирана вводились и действовали на протяжении длительного периода времени (более 40 лет). Таким образом, анализ опыта Ирана позволяет увидеть эффект влияния санкций на экономику страны и эффективность мер противодействия в долгосрочной перспективе.

В качестве методов исследования использованы анализ, синтез, индукция, классификация. Анализ и характеристика налоговой системы Ирана проводится через призму ее донастроек и изменений, необходимых для обеспечения бюджетной устойчивости государства в условиях санкционного давления, на основе данных, которые публикуются Всемирным банком и Центральным банком Ирана, с использованием следующих показателей: налоговая нагрузка, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета, доля налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей. Статистические данные анализируются в динамике за период 1972 – 2020 гг. Для визуализации результатов их анализа использован графический способ представления.

Целью исследования является характеристика и выявление положительного опыта Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления и выработка рекомендаций по его применению в России.

Апелляция к оппонентам

Процесс введения санкций в отношении Ирана можно разделить на хронологические этапы. При этом подходы исследователей в этом вопросе разнятся. Так, Тимофеев И. Н., Сокольщик Ю. С. и Морозов В. А. в статье «Санкции против Ирана: уроки для России в

новых международных условиях» выделяют несколько этапов санкций: 1951 - 1954 гг., 1979 - 1987 гг., 1995 - 1997 гг., 2006 - 2008 гг., 2010 - 2015 гг., 2018 г. – настоящее время. Указанные периоды связаны со знаковыми историческими событиями: попытка национализации «Англо-иранской нефтяной компании» в 1951 г., Исламская революция 1979 г., начало развития иранской ядерной программы в середине 90-х годов, введение международных санкций, утвержденных Советом Безопасности ООН в 2006 и 2010 гг., заключение Совместного всеобъемлющего плана действий в 2015 г., а также односторонний выход США из него в 2018 г. [\[10, с. 407 - 409\]](#).

При этом другой исследователь, Комшукова О. В., в статье «Санкции в отношении Ирана: цели и последствия» рассматривает два основных периода санкций: первым этапом является период односторонних санкций со стороны США с 1979 по 2005 гг., вторым – этап многосторонних санкций, начавшийся в 2006 г. и длящийся по настоящее время [\[12, с. 24\]](#).

Представляется, что изложенные выше, подлежат переосмыслению. Так, автором предлагаются следующие санкционные периоды в отношении Ирана:

- 1979 г. - 1995 г. (этап I). США заморозили иранские активы в американских банках, ввели запрет на ведение совместных предприятий гражданам и организациям США, в том числе в нефтегазовой сфере. Кроме того, были введены запреты на предоставление кредитов;
- 1995 г. - 2005 г. (этап II). США ввели санкции в отношении Ирана в связи с развитием иранской ядерной программы. В частности, были запрещены инвестиции в Иран, экспорт в страну определённых товаров и технологий. Примечательно, что в этот период было впервые опробовано применение вторичных санкций, однако широкого распространения эта практика не получила из-за опасения США осложнить отношения со своими союзниками;
- 2005 г. - 2010 г. (этап III). Санкции введены со стороны ООН, которая ввела ограничения финансовых операций в отношении ракетно-ядерной программы Ирана, была прекращена какая-либо финансовая помощь и субсидии. Также санкции распространились на иранские банки и их филиалы. В 2010 г. санкции ещё более ужесточились. В частности, в отношении банков, которые были заподозрены в проведении каких-либо операций в отношении ядерной программы Ирана, запрещались финансовые операции, а также запрещалось открытие ими филиалов за рубежом [\[10, с. 407-409\]](#);
- 2010 г. - 2015 г. (этап IV). Данный период охарактеризован санкциями со стороны ООН, а также со стороны ЕС (2012 г.), которые нанесли особый урон экономике Ирана [\[12, с. 26\]](#). В частности, был введён запрет на поставки нефти, нефтепродуктов, природного газа. К этому запрету помимо ЕС также присоединились другие страны;
- 2018 г. - наше время (этап V). Ужесточение санкций со стороны США [\[13, с. 121, 136\]](#). В частности, был введён очередной запрет в отношении иранской нефти и нефтепродуктов, а также введены ограничительные меры в отношении других отраслей иранской экономики. Кроме того, страна была повторно отключена от всемирной межбанковской системы SWIFT [\[14, с. 453\]](#).

Методология исследования

С учётом вышесказанного целесообразно сопоставить данные периоды санкционного давления с основными характеристиками налоговой системы Ирана. Анализ таких показателей во времени в их привязке к ключевым событиям в части введения/отмены санкций позволит увидеть, как трансформировалась налоговая система Ирана за более чем 40-летний период в условиях санкционного давления, а также понять ключевые особенности такой трансформации.

Сложность в анализе данных по Ирану заключается в ограниченности статистических источников: доступ на сайты большинства официальных органов Ирана отсутствует, а статистика международных организаций в отношении страны достаточно ограничена. Наиболее полные статистические данные в отношении Ирана публикует Всемирный банк (далее – «ВБ») и Центральный банк Ирана (далее – «ЦБИ»). Однако даже эти данные обладают рядом ограничений.

Во-первых, указанные источники содержат данные не по всем периодам исследования. Так, ВБ публикует необходимые для настоящего исследования данные за период с 1972 г. по 2009 г. (ВВП – за период с 1960 г. по 2022 г.), а ЦБИ – с 2004 г. по 2022 г.

Во-вторых, ЦБИ публикует данные согласно персидскому (иранскому) календарю, который не соответствует григорианскому календарю, используемому в России. Так, год по персидскому календарю начинается в Навруз, который, как правило, выпадает на вторую половину марта (чаще всего на 19, 20 или 21 марта) [\[15, с. 3\]](#). Например, 1400 год по персидскому календарю соответствует периоду с 21.03.2021 по 20.03.2022 [\[16\]](#). С учётом того, что статистика ЦБИ публикуется помесячно нарастающим итогом с начала года персидского календаря, для конвертации данных в григорианский календарь целесообразно сделать допущение, что год согласно персидскому календарю соответствует периоду с 01 апреля по 31 марта года по григорианскому календарю (с учётом округления до конца марта). Тогда для того, чтобы привести данные к формату григорианского календаря, необходимо воспользоваться формулой (1):

$$X_n = 9mY_{n-621} + 12mY_{n-622} - 9mY_{n-622}, \quad (1)$$

где X_n – данные за n -й год по григорианскому календарю,

$9mY_{n-621}$ – данные за январь-сентябрь [$n-621$] года по персидскому календарю,

$12mY_{n-622}$ – данные за 12 месяцев [$n-622$] года по персидскому календарю,

$9mY_{n-622}$ – данные за январь-сентябрь [$n-622$] года по персидскому календарю.

В-третьих, между данными ВБ и ЦБИ отсутствует полная сопоставимость. Так, ВБ публикует данные по налоговым платежам укрупнённо в разрезе групп налогов (налоги на доход, прибыль и прирост капитала; страховые взносы; налоги на товары и услуги; налоги на международную торговлю; прочие налоги), в то время как ЦБИ публикует детальные данные по каждому взимаемому налогу. Соответственно, для целей получения сопоставимых показателей в течение всего анализируемого периода (с 1972 г. по 2020 г.) данные ЦБИ целесообразно перегруппировать в соответствии с классификацией ВБ.

В-четвёртых, данные ВБ в отношении Ирана ограничены 2009 г. Соответственно, для экстраполяции данных до 2020 г. необходимо рассчитать налоговые показатели самостоятельно.

В-пятых, согласно статистике ВБ и ЦБИ, страховые взносы не включаются в суммы налоговых платежей. Однако с точки зрения российского налогового законодательства

они относятся к налогам. Кроме того, суммы страховых взносов как источник государственного бюджета достаточно существенны, чтобы их не учитывать для целей анализа. В связи с этим для информативности налоговые показатели рассчитываются в двух вариантах: без страховых взносов (за весь исследуемый период) и со страховыми взносами (с начала исследуемого периода по 2009 г. включительно).

Таким образом, на основании имеющейся информации можно рассчитать и продемонстрировать динамику следующих показателей, характеризующих налоговую систему Ирана:

- налоговую нагрузку (отношение суммы налоговых платежей к ВПП) [17, с. 5] за период 1972 г. по 2020 г.;
- долю налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета за период с 1972 г. по 2020 г.;
- структуру основных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей укрупнённо за период с 1972 г. по 2020 г.

Анализ

Итак, начать анализ показателей налоговой системы Ирана следует с показателя налоговой нагрузки, который характеризует уровень налогового бремени экономических субъектов в экономике страны. Динамика данного показателя в процентах представлена на графике 1:

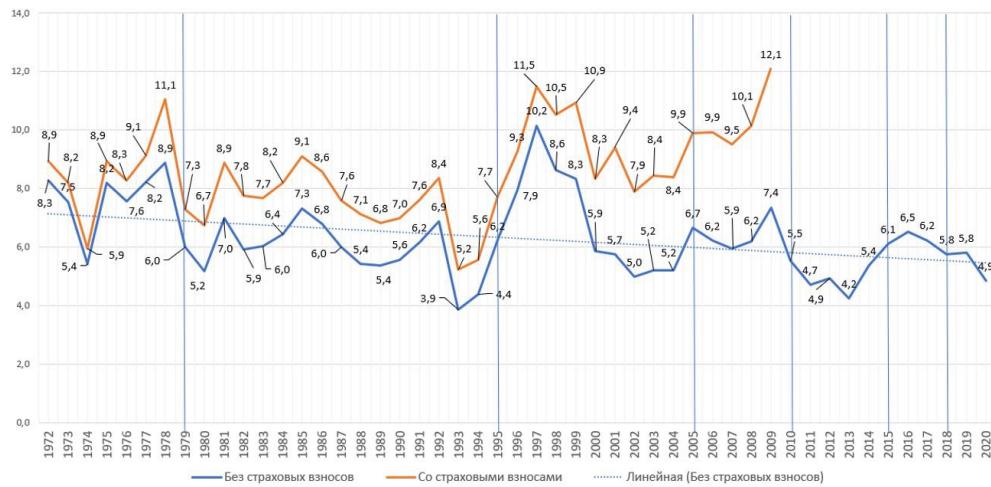


График 1 – Динамика налоговой нагрузки Ирана за период 1972-2020 гг., в процентах.

Составлено автором по данным [11, 16].

Как видно на представленном графике, в целом, уровень налоговой нагрузки Ирана (здесь и далее – без учёта страховых взносов) имеет тенденцию к снижению (см. линию тренда). Однако в разные промежутки времени наблюдались колебания. Так, в начале этапа I налоговая нагрузка снизилась: с 8,9% с «досанкционного» 1978 г. до 5,2% в 1980 г. Несмотря на небольшое увеличение в 1985 г., уровень налоговой нагрузки за указанный санкционный период не превысил 7,3 %. При этом в 1993 г. он существенно сократился до 3,9%. Стоит отметить, что начало этапа II ознаменовалось ростом налоговой нагрузки до максимально значения за весь период исследования (до отметки более 10%), однако затем вновь последовало снижение. Иная динамика наблюдается в этапах III, IV, V: сначала наблюдается снижение налоговой нагрузки, а затем – её

выравнивание (аналогично этапу I). Таким образом, анализируя уровень налоговой нагрузки Ирана, можно сделать вывод, что с началом введения санкций её уровень сокращается, однако потом он «выравнивается» за несколько лет. Это можно объяснить гипотезой о том, что правительство в условиях начала очередной волны экономических ограничений пытается поддержать предпринимателей и население, не увеличивая налоги и, таким образом, стимулируя экономическую активность. Однако затем для восполнения потерь государственного бюджета налоги повышаются. Стоит ожидать, что ближе к концу этапа V её уровень также повысится. Эта гипотеза подтверждается информацией о масштабных планируемых реформах в области налогообложения Ирана, которые призваны увеличить налоговые поступления в бюджет и предполагают, в том числе, 50-процентное увеличение налогов [\[18\]](#).

Анализ показателя налоговой нагрузки с учётом страховых взносов отражает динамику показателя без учёта страховых взносов. Как видно на графике 1, оба показателя имеют схожую динамику. Несмотря на отсутствие данных по страховым взносам за 2010 г. и далее, представляется, что в течение этого периода показатель будет иметь динамику, схожую с показателем налоговой нагрузки без учёта страховых взносов. Таким образом, выводы в этой части будут аналогичны. Таким образом, можно сделать промежуточный вывод, что вне зависимости от исследуемого показателя (с учётом или без учёта страховых взносов) введение новых санкций в отношении Ирана оказывает влияние на уровень налоговой нагрузки страны. В частности, нагрузка, как правило, снижается на начальном этапе введения санкций, а в процессе адаптации экономики к санкционному давлению уровень налоговой нагрузки повышается.

Далее проанализируем динамику доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., которая представлена на графике 2:



График 2 – Динамика доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., в процентах

Составлено автором по данным [\[11, 16\]](#).

Как видно на графике 2, до начала введения масштабных санкций в отношении Ирана, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета (без учёта страховых взносов) не превышала 33,4% (самые ранние данные наблюдений представлены за 1972 г.), при этом абсолютный минимум также пришёлся на «досанкционный» 1974 г. – 11,9%. Основной источник дохода иранской экономики в то время приходился на доходы от продажи нефти и нефтепродуктов. При этом в рамках

санкционных этапов I, II, III, V наблюдается эффект существенного увеличения доли налоговых платежей соответственно до следующих «пиковых» значений: 53,8% (1986 г.), 49,9% (1998 г.), 37,2% (2010 г.), 48,3% (2016 г.), 67,5% (2020 г.). Причём увеличение этой доли происходит с отложенным эффектом, то есть не в первый год введения очередного санкционного пакета, а спустя несколько лет. Отдельно стоит отметить этап IV: наибольшее значение доли налоговых доходов не было достигнуто в течение 2010 - 2015 гг. – представляется, что оно смещено в «межсанкционный» период 2015 - 2018 гг. и пришлось на 2016 г. Все 5 этапов санкций (этап IV с учётом смещённого пикового значения) характеризуются резким увеличением доли налоговых доходов в общей сумме доходов государственного бюджета, что в то же время означает снижение доли иных доходов, в частности, доходов от продажи нефти и нефтепродуктов – другого существенного источника дохода Ирана. Таким образом, в условиях санкций возможности пополнения государственного бюджета иными, неналоговыми доходами сокращаются, и всё более важную роль с точки зрения обеспечения финансирования деятельности государства приобретают налоговые доходы.

Аналогично показателю налоговой нагрузки, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета с учётом и без учёта страховых взносов имеют схожую динамику, поэтому показатель с учётом страховых взносов отдельно не анализируется.

Таким образом, опыт Ирана наглядно демонстрирует, что основным источником пополнения государственного бюджета становятся налоговые платежи, которые со временем вытесняют другие, неналоговые доходы.

Далее необходимо исследовать структуру основных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей укрупнённо за период с 1972 г. по 2020 г. Группировка налогов основана на классификации ВБ. В частности, для целей анализа используется четыре группы налогов:

- налоги на доход, прибыль и прирост капитала, которые включают подоходные налоги физических и юридических лиц, налоги на прибыль организаций, налоги в отношении дохода от использования капитала, земельных участков, ценных бумаг и других активов. По сути, соответствуют прямым налогам;
- налоги на товары и услуги, которые включают налог с оборота или с продаж, НДС, акцизы, определённые налоги на реализацию услуг, налоги на добычу полезных ископаемых, имущественные налоги, налоги на прибыль государственных монополий. Несмотря на наличие в этой категории налогов разных групп, с учётом того, что наиболее существенная доля приходится на косвенные налоги (налог с оборота или с продаж, НДС и акцизы), для целей дальнейшего анализа можно сделать допущение, что данная группа налогов соответствует косвенным налогам;
- налоги на международную торговлю, которые включают ввозные и вывозные пошлины, налоги на прибыль импортных и экспортных монополий, налоги на доход в виде курсовых разниц, налоги в отношении валютных операций. С учётом того, что наиболее существенная доля в общей сумме налогов на международную торговлю приходится на ввозные и вывозные пошлины, для целей дальнейшего анализа можно сделать допущение, что данная группа налогов соответствует таможенным пошлинам [\[11\]](#);
- прочие налоги, которые включают все налоги, которые не относятся к 1 - 3 группам.

Так как ВБ публикует статистику в отношении доли налоговых платежей в разрезе групп

1 - 4 к общей сумме доходов государственного бюджета, а не к общей сумме налоговых платежей, для того, чтобы узнать долю каждого вида налоговых платежей к общей сумме налоговых платежей, необходимо провести дополнительные расчёты, используя такие статистические показатели, как доля доходов государственного бюджета в ВПП и доля налоговых доходов в ВВП. Таким образом, доля налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей рассчитывается по формуле (2):

$$X = Ax * B / C, (2)$$

где X – доля группы налогов в общей сумме налоговых платежей,

Ax – доля соответствующей группы налогов в общей сумме доходов государственного бюджета,

B – доля доходов государственного бюджета в ВПП,

C – доля налоговых доходов в ВВП.

Согласно формуле (2) рассчитываются статистические показатели за период с 1972 г. по 2009 г. включительно. Что касается данных за 2010 - 2022 гг., то для их расчёта используются данные ЦБИ. Так как ЦБИ не использует группировку, предложенную ВБ, а приводит более детальную статистику по каждому налогу, для обеспечения сопоставимости данных показатели налогов по данным ЦБИ распределяются в одну из четырёх вышеуказанных групп. В частности,

- к группе «налоги на доход, прибыль и прирост капитала» относятся корпоративные налоги (corporatetax), налоги в отношении физических лиц (incometax) и некоторые налоги из состава налогов на активы (wealthtax): налоги на гудвилл (transferofgoodwill), налоги в отношении купли-продажи ценных бумаг (sharestransfer) и налоги в отношении купли-продажи имущества (propertytransactions);
- к группе «налоги на товары и услуги» относятся соответствующие налоги на товары и услуги (taxongoodsandservices);
- к группе «налоги на международную торговлю» относятся таможенные пошлины (customsduty);
- к группе «прочие налоги» относятся оставшиеся налоги из состава налогов на активы (wealthtax): налог на наследство (inheritancetax), гербовый сбор (stampduty) и прочие налоги (other).

Анализ динамики доли налоговых платежей в разрезе групп 1 - 4 к общей сумме налоговых платежей с учётом вышеуказанных корректировок представлен на графике 3:

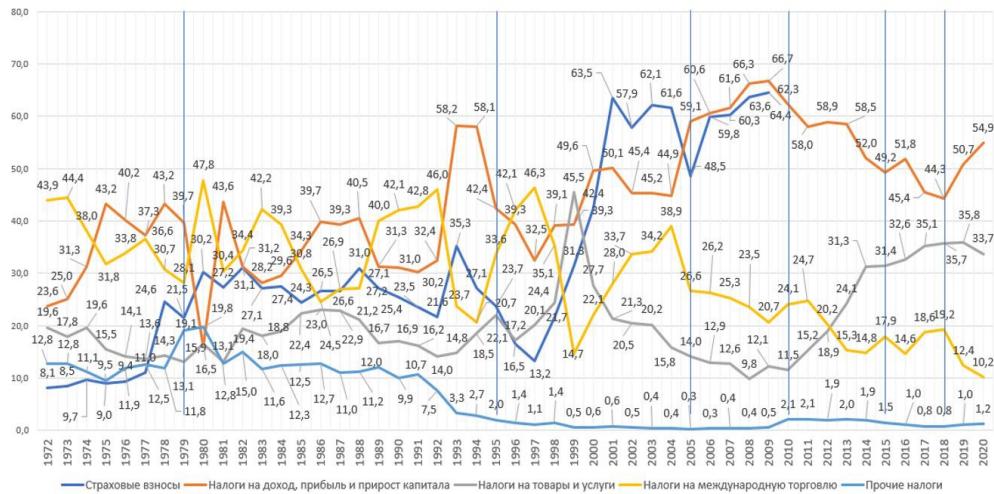


График 3 – Динамика доли налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., в процентах

Составлено автором по данным [\[11, 16\]](#).

На графике 3 справочно представлен анализ динамики страховых взносов, которые, как было указано выше, не относятся к налогам согласно классификации ВБ и ЦБИ. Страховые взносы представлены в виде доли страховых взносов от общей суммы налоговых платежей.

Как видно из представленного выше графика, в «досанкционный» период наибольшая доля налоговых поступлений Ирана приходилась на прямые налоги и на таможенные пошлины. При этом доля страховых взносов была минимальна. В течение этапа I наблюдаются существенные колебания между прямыми налогами и таможенными пошлинами, однако они остаются наиболее существенными налогами с точки зрения государственного бюджета вплоть до конца этапа I, то есть до 1995 г. Однако, в течение этапа I существенно растёт доля страховых взносов, достигнув пикового значения 35,3% в 1993 г. В то же время доля прочих налогов снизилась с 19,1% в 1979 г. до 2,0% в 1995 г. и осталась примерно на том же уровне вплоть до конца анализируемого периода.

Этап II характеризуется изменением структуры налоговых платежей. На фоне дальнейшего увеличения доли прямых налогов существенно увеличилась доля страховых взносов, в некоторых годах по сумме превысив даже прямые налоги (2001 - 2004 гг.). Именно, начиная с этапа II наметился тренд на снижение доли таможенных пошлин: на конец данного периода на них пришлось 26,6% от всех налоговых платежей, в то время как ранее в некоторые годы на них приходилось более 40% от всех налоговых платежей. Динамика показателя косвенных налогов в течение этапа II не стабильна: несмотря на существенный «всплеск» в 1999 г. (до 45,5%) в течение всего этапа какой-либо выраженный тренд динамики данного показателя не прослеживается.

Что касается этапа III, то в течение данного периода отмечается дальнейшее снижение доли таможенных пошлин, а также косвенных налогов в структуре налоговых платежей, в то время как сумма страховых взносов и прямых налогов продолжает увеличиваться. В частности, доля таможенных пошлин стремится к 20%, а доля прямых налогов достигла максимального значения за весь период наблюдений: 66,7% в 2009 г.

Этап IV характеризуется, с одной стороны, снижением доли прямых налогов, а, с другой стороны, существенным увеличением косвенных налогов с 11,5% в 2010 г. до 31,4% в 2015 г. Представляется, что данный эффект вызван введением НДС в Иране с 2008 г. и

последовательным увеличением ставки этого налога с 3% в 2008 г. до 8% в 2015 г. (с 2016 г. действует стандартная ставка 9%) [\[19, с. 5, 7\]](#). При этом доля прямых налогов снизилась с 62,3% в 2010 г. до 49,2% в 2015 г.

Что касается этапа V, то в течение данного периода косвенные налоги окончательно занимают второе место среди всех налогов с точки зрения пополнения государственного бюджета (без учёта страховых взносов, данные по которым отсутствуют), при этом первое место занимают прямые налоги: по данным за 2020 г. на их долю пришлось более половины всех налоговых платежей (54,9%). Примечательно, что доля таможенных пошлин сократилась до 10,2% - наименьший показатель за весь период наблюдений.

Таким образом, можно сделать вывод, что за период с 1972 г. по 2020 г. структура налоговых платежей Ирана претерпела существенные изменения. Ключевые из них заключаются в постепенном сокращении доли таможенных платежей и увеличением доли прямых и косвенных налогов. Кроме того, можно отметить также существенное увеличение взимаемых сумм страховых взносов согласно данным, доступным по 2009 г. включительно. Таким образом, прямые и косвенные налоги по состоянию на 2020 г. обеспечивают почти 90% всех налоговых поступлений государственного бюджета Ирана.

Выводы

Проанализировав этапы трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления на экономику Ирана за период с 1979 г. по 2020 г. на примере определённых показателей, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, налоговая нагрузка в Иране на протяжении более сорока лет постепенно снижается. При этом отмечаются определённые колебания налоговой нагрузки в зависимости от санкционного этапа. Так, при введении санкций в первое время уровень налоговой нагрузки снижается, что, как представляется, вызвано необходимостью введения контрсанкционных мер, направленных на поддержку экономики в условиях ограничений. Очевидно, что повышение налогов в это время может быть губительно для организаций и населения. Однако по прошествии некоторого времени уровень налоговой нагрузки постепенно начинает расти – это происходит из-за необходимости обеспечения поступлений государственного бюджета и «компенсации» недополученных им доходов из-за введения мер стимулирующего характера.

Во-вторых, налоговые платежи становятся основным источником дохода государственного бюджета, которые носят безальтернативный характер. Это объясняется особенностями санкционной политики, которая направлена, прежде всего, на ограничение международной торговли страны (в рассматриваемом случае – Ирана). Под санкции, как правило, попадают отрасли, которые являются наиболее развитыми и которые приносят наибольшие доходы государственного бюджета. В случае с Ираном это, прежде всего, добыча нефти и производство нефтепродуктов. Из-за введения нефтяного эмбарго другими странами у Ирана существенно упали возможности пополнения государственного бюджета за счёт продажи нефти. Принимая во внимание тот факт, что налоги в наименьшей степени подвержены международным санctionям, они превратились в ключевой источник государственных доходов.

В-третьих, за годы санкционного давления на Иран существенно изменилась структура налоговых платежей. Если в начале анализируемого периода наибольшая доля приходилась на прямые налоги и таможенные пошлины, то на фоне ограничений в части международной торговли роль таможенных пошлин в пополнении государственного

бюджета существенно понизилась. При этом отчётливо заметен тренд на увеличение налоговой нагрузки в отношении иранского населения и организаций, что характеризуется, прежде всего, многократным увеличением сумм взимаемых страховых взносов, увеличением косвенных налогов (прежде всего, за счёт введения НДС), а также сохранением высокой доли прямых налогов в структуре налоговых платежей. По сути, население и организации, ведущие свою деятельность на территории страны, становятся основным источником пополнения государственного бюджета Ирана на фоне сокращения объёмов международной торговли и введения масштабных санкций.

В настоящий момент отсутствуют какие-либо основания для отмены или, по крайней мере, смягчения международных санкций в отношении Ирана. В этой связи представляется, что тренды, наблюдающиеся в отношении трансформации налоговой системы страны, сохранятся и в будущем. Однако при изменении подхода международного сообщества в отношении Ирана налоговая система, являясь частью экономической системы, тоже будет меняться и адаптироваться к новым экономическим реалиям.

Научная новизна

Как было указано выше, Россия в настоящий момент испытывает колоссальное санкционное давление. С учётом того, что, как ожидается, эта ситуация может сохраниться в ближайшем будущем, опыт Ирана является крайне актуальным для российской экономики.

Одним из обстоятельств, которое необходимо дополнительно оценить исследователям, является существенное сокращение доли неналоговых доходов бюджета, что отчётливо наблюдается на примере Ирана. Это означает, что поиск источников финансирования государственных финансов для страны, являющейся объектом санкционного давления, резко усложняется. Вместо внешних источников (в частности, экспортной выручки), стране необходимо переориентироваться на внутренние источники государственных доходов, одним из которых являются налоги. Несомненно, экспортный потенциал России существенно выше возможностей Ирана, однако несмотря на это, необходимо иметь ввиду, что введение санкций всячески препятствует внешней торговле и одновременно способствует усилению роли налогообложения как одного из наиболее важных, если не единственного, факторов роста государственных доходов.

Из этого вытекает другой вывод, который заключается в том, что по мере усиления санкционного давления существенно возрастает роль именно фискальной функции налогов, которая заключается в обеспечении государственных доходов для финансирования различных видов государственных расходов, таких как образование, здравоохранение, безопасность и другие социальные программы [\[20, с. 841\]](#). Основной задачей государства становится наиболее эффективное изыскание и изъятие налоговых резервов, заключающееся, с одной стороны, в возложении большего налогового бремени на субъектов налогообложения, а, с другой стороны, соблюдении баланса государственных и частных интересов. Следовательно, в условиях санкционного давления у государства не остается другого выбора, кроме взыскания максимально возможной суммы налогов у тех субъектов, кто её может заплатить, при этом, не увеличивая налоговое бремя тех, кто платить не может. Одним из очевидных инструментов, который призван реализовать такой подход, является прогрессивная шкала налогообложения. Если абстрагироваться от возможных дискуссий касательно концептуальной экономической справедливости такого порядка налогообложения, то можно с уверенностью говорить о том, что прогрессивное налогообложение способствует

пополнению государственного бюджета без многократного увеличения налоговой нагрузки для подавляющей части субъектов (богатые, доля которых в процентном соотношении, как правило, меньше, чем доля «среднего класса» и бедных, платят больше). Соответственно, если государство в качестве основной задачи ставит наиболее эффективное пополнение государственного бюджета на фоне ограниченности иных источников дохода, что становится крайне актуальным в условиях санкций, то представляется, что прогрессивное налогообложение призвано довольно успешно решить эту задачу.

В России долгое время шла общественная дискуссия касательно введения прогрессивной шкалы налогообложения в отношении доходов физических лиц, которая в итоге введена, начиная с 01.01.2025 (Федеральный закон от 12.07.2024 N 176-ФЗ). При этом такое нововведение стало, в многом, результатом санкций: неналоговые источники доходов государственного бюджета существенно сократились, что коррелирует с динамикой государственных финансов Ирана, а расходы увеличились. В текущих условиях, когда экономика России ощущает колоссальное санкционное давление, введение прогрессивной шкалы налогообложения, а также увеличение общей налоговой ставки по налогу на прибыль организаций до 25 процентов (на 5 процентных пункта) при сохранении действующих преференциальных механизмов становится безальтернативным способом пополнения государственных доходов с минимально возможными последствиями для экономики и населения.

Библиография

1. Зернова Л. Е. Классификация санкций и рисков из-за введения санкций / Зернова Л. Е., Фарзаниан М. // Инновационные технологии управления и права. – 2014. – № 3 (10).
2. Архипова В. В. Развитие международных санкционных режимов: исторический аспект / Архипова В. В., Комолов О. О. // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 3.
3. Тимофеев И. Н. Политика санкций: цели, стратегии, инструменты: хрестоматия. Издание 2-е, переработанное и дополненное / Тимофеев И. Н., Морозов В. А., Тимофеева Ю. С. // Российский совет по международным делам (РСМД). – 2020.
4. Тимофеев И. Н. «Санкции за нарушение санкций»: принудительные меры министерства финансов США против компаний финансового сектора / Полис. Политические исследования. – 2020. – № 6.
5. Тимофеева Ю. С. Санкции и принудительные меры США в отношении компаний финансового сектора / Финансовый журнал. – 2021. – № 4.
6. Маргания О. Л. Седьмой международный экономический симпозиум – 2023. Материалы международных научных конференций 20-22 апреля 2023 г.: X Международная научно-практическая конференция «Устойчивое развитие: общество и экономика»; XX Международная конференция «Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы»; XXIX Международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы менеджмента: управление в условиях новых вызовов внешней среды»; VIII Международная научная конференция «Соколовские чтения «Бухгалтерский учёт: взгляд из прошлого в будущее»; Международная конференция молодых ученых-экономистов «Развитие современной экономики России» / Маргания О. Л., Титов В. О. // ООО «Скифия-принт». – 2023.
7. Колпакова Г. М. Система показателей налогового анализа: методологические основы / Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. // Российская экономика: взгляд в будущее. Материалы V Международной научно-практической конференции. Отв. ред. Радюкова Я. Ю. – 2019.

8. Зиновьев А. Г. Корреляционный анализ влияния санкций на фондовые и отраслевые индексы стран-инициаторов санкций и стран, подверженных санкциям / Зиновьев А. Г., Дубина И. Н., Кузьмин П. И. // Экономика. Профессия. Бизнес. – 2024. – № 1.
9. Castellum.AI: Russia Sanctions Dashboard : офиц. сайт. – URL: <https://www.castellum.ai/russia-sanctions-dashboard> (дата обращения: 27.05.2024).
10. Тимофеев И. Н. Санкции против Ирана: уроки для России в новых международных условиях / Тимофеев И. Н., Сокольщик Ю. С., Морозов В. А. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Международные отношения. – 2022. – Т. 15. – № 4.
11. The World Bank: World Bank Open Data : офиц. сайт. – URL: <https://data.worldbank.org/> (дата обращения: 27.05.2024).
12. Камшукова О. В. Санкции в отношении Ирана: цели и последствия / Экономические и социальные проблемы России. – 2016. – № 2.
13. Kozhanov N. A. Iran's Economy under Sanctions: Two Levels of Impact / Russia in global affairs. – 2022. – Vol. 20. – No. 4.
14. Синеок М. Н. Оценка нефтяных доходов Ирана исходя из анализа взаимодействия Ирана и США / Синеок М. Н., Грибанич В. М. // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: экономика. – 2021. – Т. 29. – № 2.
15. Heydari-Malayeri M. A concise review of the Iranian calendar / Paris Observatory. – 2006.
16. Central Bank of the Islamic Republic of Iran: Government Budget and Fiscal Data : офиц. сайт. – URL: <https://www.cbi.ir/category/3394.aspx> (дата обращения: 27.05.2024).
17. Николаев И. А. Аналитическая оценка налоговой нагрузки в российской экономике / Комитет РСПП по налоговой политике. – 2016.
18. Iran's Government Plans To Increase Taxes Amid Economic Crisis // Iran International : электрон. журн. – 2023. – URL: <https://www.iranintl.com/en/202311237742>. Дата публикации: 11.23.2023.
19. Yousefi K. The Double Dividend of a Joint Tariff and VAT Reform: Evidence from Iran / Yousefi K., Vesal M. // Munich Personal RePEc Archive. – 2021. – No. 107377.
20. Чумакова А. И. Влияние фискальной функции налогов на развитие регионов / III Махмутовские чтения. Управление социально-экономическим развитием региона в условиях внешних вызовов. Сборник научных трудов Международной научно-практической конференции. – 2024.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования в рецензируемой статье выступает налоговая система Ирана и ее изменения, происходящие в условиях санкций со стороны группы стран, работа посвящена изучению опыта Ирана в трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления и возможности его применения для России.

Методология исследования базируется на анализе данных Всемирного банка и Центрального банка Ирана о поступлении налоговых платежей в бюджет Ирана, приведении этих данных к формату грекоиранского календаря, перегруппировке данных о налогах в соответствии с классификацией Всемирного банка, применении метода экстраполяции, расчете налоговой нагрузки, структуры налоговых платежей, построении уравнений тренда, визуализации полученных результатов.

Актуальность исследования авторы работы справедливо связывают с тем, что получившие в последнее время значительное распространение меры санкционного

давления ограничивают доступ к финансовым ресурсам на мировых финансовых рынках, поэтому особую актуальность приобретает эффективность использования Россией внутренних финансовых ресурсов, и, прежде всего, налогов, являющихся основным источником доходов бюджетов всех уровней.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в выводах авторов о возможности использования опыта Ирана по трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления в российской экономике, а также выявленных тенденциях иранской налоговой системы за сорокалетний период: во-первых, существенное сокращение доли неналоговых доходов бюджета; во-вторых, возрастающая роль фискальной функции налогов.

Структурно в статье выделены следующие разделы: Введение, Предмет и методы исследования, Апелляция к оппонентам, Методология исследования, Анализ, Выводы, Научная новизна и библиография.

В публикации раскрыта сущность современных санкций в международных отношениях, отражены их виды, обоснован выбор Ирана в качестве исследуемой страны, чей опыт противодействия санкциям может быть полезен для России. Авторы приводят на графиках динамику налоговой нагрузки Ирана за период и динамику доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., а также долю налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей Ирана за этот период. Представляется, что заявленная в статье цель исследования достигнута: в работе приведены характеристика и выявлен положительный опыт Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления, внесены рекомендации по его применению в России.

Библиографический список включает 20 источников – публикации российских и зарубежных авторов по теме статьи на русском и английском языках. В тексте имеются адресные ссылки на библиографические источники, что подтверждает наличие апелляции к оппонентам.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», будет интересен широкому кругу читателей, рекомендуется к опубликованию.

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Оробинская И.В. Теоретико-прикладные аспекты развития налогового планирования на предприятиях в современных условиях // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.70423 EDN: CUTRTV URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=70423

Теоретико-прикладные аспекты развития налогового планирования на предприятиях в современных условиях**Оробинская Ирина Викторовна**

доктор экономических наук

профессор, Воронежский государственный аграрный университет

394087, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Мичурина, 1

 orob-irina@yandex.ru[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.70423

EDN:

CUTRTV

Дата направления статьи в редакцию:

10-04-2024

Аннотация: Предметом исследования выступают совокупность финансовых отношений, возникающих в процессе налогообложения экономических субъектов, функционирующих в современных условиях. Объектом исследования является процесс налогообложения, а также совокупность методов налогового планирования деятельности субъектов хозяйствования. Практическое применение процесса налогового планирования в современных условиях целесообразно рассматривать в аспекте развития государства, как на уровне его социального, так и экономического потенциала. Данная парадигма свидетельствует о том, что интересы государства способствуют усовершенствованию концепций развития предпринимательства и полностью удовлетворяют интересы обоих сторон. Вся система налогового планирования направлена на одну конечную цель – увеличение прибыли хозяйствующего субъекта. В связи с этим оценить ее эффективность можно только по степени влияния применяемых методов и способов на финансовые результаты деятельности организации. Обоснование теоретических положений, полученных в ходе исследования, обеспечено применением методов: структурно-логического, системно-функционального и сравнительного анализа. При

решении конкретных задач использовались методы анализа, индексации, группировки, выборки, сравнения и обобщения, индексный метод и другие методы научного исследования. Научная новизна заключается в обосновании идеи о необходимости обеспечения согласованного применения процесса налогообложения и налогового планирования, а также выборе оптимальной формы налогового планирования обусловленного основными группами факторов. Такими как: предпринимательские факторы, экономическая политика государства, факторы, связанные с процессом планирования. Наряду с этим, прикладной характер исследования выявил, что в большинстве случаев в должностных инструкциях хозяйствующих субъектов не зафиксированы обязанности в сфере налогового планирования. Предложен перечень мероприятий по устранению данных недостатков, а именно: сформировать систему налогового планирования в соответствии с организационной структурой предприятия; разработать прогнозный трехлетний налоговый бюджет; совместить налоговый бюджет и график налоговых выплат; применять методы налоговой оптимизации НДС и налога на прибыль организаций.

Ключевые слова:

налогообложение, налоговое планирование, налоговая оптимизация, налог на прибыль, НДС, налоговая нагрузка, налоговый период, методы планирования, налоговая база, налоговая ставка

Введение

Экономическая нестабильность и часто вносимые поправки в налоговое законодательство делают более конкурентоспособными те организации, которые оперативно реагируют на вносимые изменения. Стоит отметить, что данную возможность имеют только хозяйствующие субъекты, занимающиеся многовариантными расчетами по налоговому планированию. Так, налоговая экономия является резервом для увеличения чистой прибыли фирмы и позволяет осуществлять модернизацию, техническое перевооружение, закупку нового оборудования и т. п., т. е. служит источником финансирования инвестиционных долгосрочных программ и создает основу для финансовой значимости хозяйствующего субъекта. При минимизации налогов налогоплательщик использует все достоинства и недостатки существующего законодательства, в том числе, его несовершенство, сложность и противоречивость.

Результаты исследования

Практическое применение процесса налогового планирования в современных условиях на наш взгляд целесообразно рассматривать в аспекте развития государства, как на уровне его социального, так и экономического потенциала. Данная парадигма свидетельствует о том, что интересы государства способствуют усовершенствованию концепций развития предпринимательства и полностью удовлетворяют интересы обоих сторон. Ввиду чего, необходимо рассмотреть проект, включающий в себя закономерное взаимодействие процесса налогового планирования в разрезе прав налогоплательщика, что скажется на целесообразности развития бизнеса в России. Исходя из данного вопроса, законодательство должно претерпеть некоторые изменения и установить определение «налогового планирования», что приведет к эффективной работе субъектов налогообложения, а, следовательно, и улучшению фискальной политики государства.

*В этот сегмент входят:

- управление реальными инвестициями;
- управление финансовыми инвестициями;
- управление оборотным капиталом

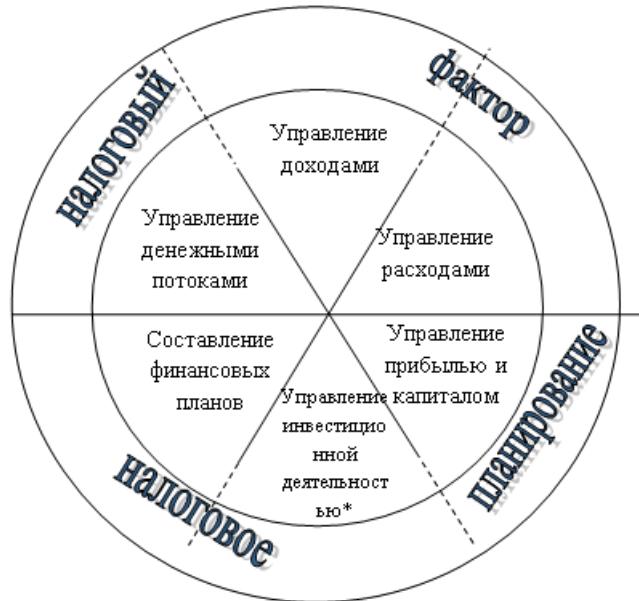


Рисунок 1. Место категории налогового планирования в системе управления финансами предприятий

Исследуемая категория нацелена на обоснование принятия и практической реализации управляющих решений. В ходе налогового планирования проводится поиск оптимального уровня налогообложения, учитывающего интересы, как государства, так и налогоплательщика, что приводит к балансу финансовых возможностей. Преимущества использования фискального (налогового) планирования на различных предприятиях зависят от ряда факторов, которые носят индивидуальный характер. В условиях изменчивости налогового законодательства, усиливающейся конкуренции и мировой экономической нестабильности роль данного процесса становится намного существеннее и значимой для страны.

Вследствие многогранности и многоаспектности процесса управления появилось большое количество разнообразных видов и форм планирования. В целом виды отличаются по своему содержанию и форме выражения. Наиболее часто, в процессе своей хозяйственной деятельности, организация применяет совокупность нескольких видов планирования. Данный процесс, применяемый в совокупности на одном предприятии, представляет собой форму планирования.

Группы факторов, влияющие на форму налогового планирования

Таким образом, под налоговым планированием следует понимать систематический процесс оптимизации налоговых обязательств предприятия для достижения его финансовых целей. Варианты налогового планирования многообразны и зависят от различных факторов. Выбор оптимальной формы налогового планирования на наш взгляд, обусловлен тремя основными группами факторов:

1. Предпринимательские факторы:

- тип деятельности: особенности производственных процессов, выпускаемой продукции или услуг влияют на выбор налоговых льгот и режимов;
- географическое расположение: налоговые правила и ставки могут варьироваться в зависимости от региона или страны;

- концентрация капитала: размер и структура активов предприятия определяют доступность определенных налоговых схем;
- уровень механизации и автоматизации: налоговые льготы могут предоставляться предприятиям, использующим современные технологии, снижающие трудозатраты.

2. Экономическая политика государства:

- степень государственного регулирования экономики: уровень вмешательства государства в экономику влияет на доступность и эффективность налоговых стратегий;
- уровень и характер конкуренции: в условиях свободной конкуренции предприятия вынуждены искать налоговые преимущества, чтобы оставаться конкурентоспособными.

3. Факторы, связанные с процессом планирования:

- целостность: планирование должно охватывать весь комплекс вопросов, связанных с налогообложением, избегая фрагментарности и пробелов;
- детализация: план должен содержать подробную информацию о применяемых методах и стратегиях, а также о возможных рисках;
- своевременность: планирование должно выполняться заранее, чтобы предусмотреть необходимые меры и избежать неожиданных налоговых обязательств;
- наглядность: план должен быть представлен в понятной и легкодоступной форме для всех заинтересованных сторон;
- эффективность: план должен быть направлен на достижение максимальной налоговой экономии, соблюдая при этом требования законодательства. Помимо этих факторов, выбор формы налогового планирования также может зависеть от отраслевых особенностей, налоговых амнистий и других специальных программ, действующих в конкретный период времени.

Подготовка и реализация мероприятий для эффективной работы организации на перспективу является основной из задач налогового планирования. Так, средства и методы, которые используются для обоснования плановых решений, выступают основным звеном в данном процессе, что в свою очередь определяет научно – технических уровней фискального плана, а также характер этого планирования.



Рисунок 2. Методы налогового планирования на предприятии

Множественность методов налогового прогнозирования может быть представлена двумя группами - в зависимости от степени однородности: простые и комплексные. Пример организации налогового планирования на предприятии представлен на рисунке 5.

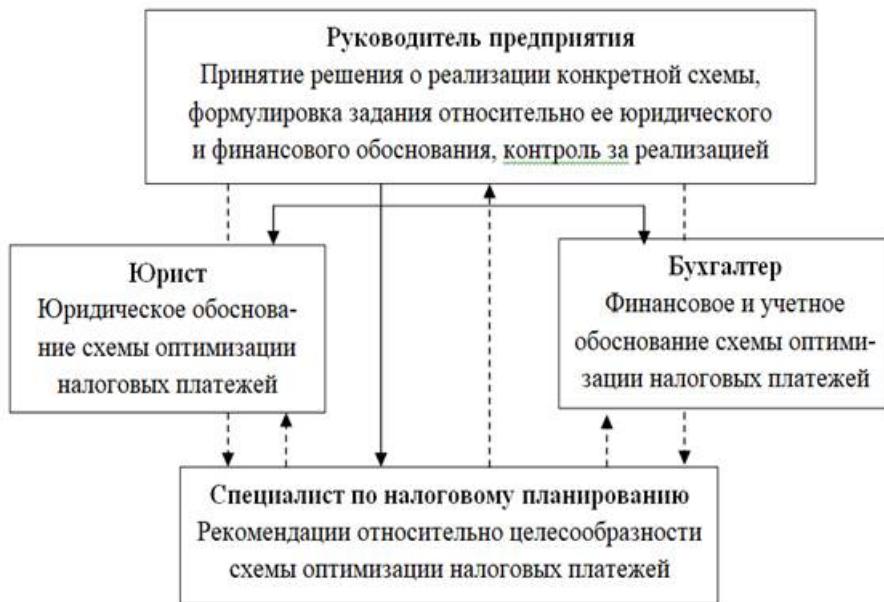


Рисунок 3. Схема организации налогового планирования на предприятии

Прикладные аспекты налогового планирования

Для более практического понимания исследуемого процесса планирования целесообразно его рассмотреть на примере реального объекта хозяйствования. Так, организационная структура исследуемой организации имеет функциональный вид и представлена на рисунке 4.

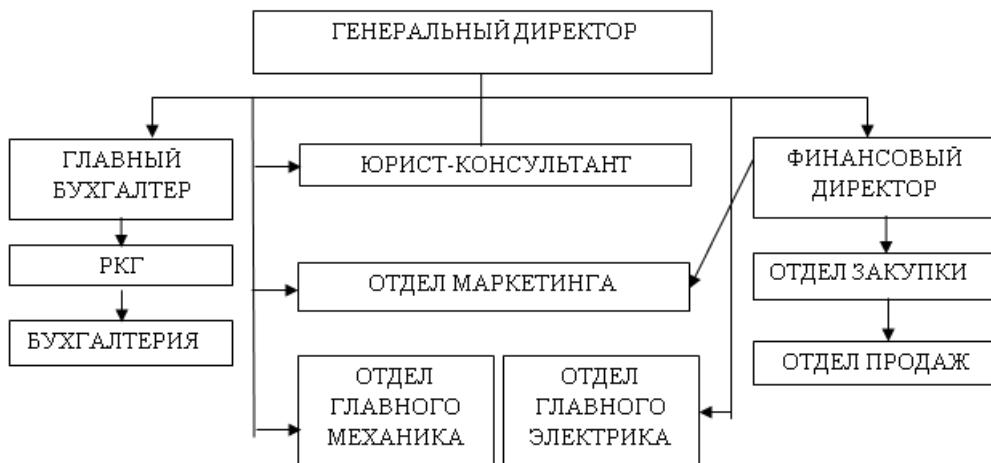


Рисунок 4. Организационная структура исследуемого объекта

В анализируемом предприятии отсутствует отдел, занимающийся налоговым планированием, это обусловлено тем, что объект находился в состоянии финансового кризиса. Все расчеты по налоговым обязательствам осуществляют при помощи бухгалтерии. Соответственно, отсутствуют элементы налогового планирования, такие как: налоговый бюджет, налоговый календарь. На предприятии разрабатывается график налоговых выплат (таблица 1), доля всех уплачиваемых налогов на предприятии представлена в таблице 2. Из таблицы видно, что более весомый вес имеет НДС – 61,5 %, второе место занимает налог на прибыль организации – 31,3 %.

Таблица 1 – График налоговых выплат

Налог	Дата начисления
НДС	Ежекв.20 после отчетной даты
Налог на прибыль	Ежекв.28
Имущественный налог	Ежекв.30
Транспортный налог	Каждый мес. в последний день мес.
Водный налог	Ежекв.20

Таблица 2 – Анализ доли уплачиваемых налогов за исследуемый период, руб.

Налог	Сумма	Удельный вес, %
Налог на прибыль организации	1 108 720	31,3
НДС	2 178 021	61,5
Налог на имущество организаций	238 033	6,72
Транспортный налог	14 889	0,42
Водный налог	2 412	0,07
Итого	3 542 075	100

Условием стабильного развития предприятия при высокой конкуренции служит получение положительного финансового результата от ведения хозяйственной деятельности. Важно учесть, что данный результат зависит от величины и структуры денежного потока и его налоговой части.

На основе данных предшествующих периодов и с условием роста выручки на 10 %, сокращение стоимости имущества на 1,5 %, при увеличении заработной платы на 12 % и при прочих тех же показателях деятельности был составлен прогнозный налоговый бюджет на год, представленный в таблице 3.

Таблица 3 – Прогнозный налоговый бюджет, руб.

Налоги	1 квартал	2 квартал	3 квартал	4 квартал	Итого за год
НДС	544 512	536 401	532 014	546 016	2 158 943
Налог на прибыль организаций	304 898	304 440	304 286	304 955	1 218 579
Налог на имущество организаций	58 616	58 475	58 351	58 846	234 289
Транспортный налог	3 722	3 686	3679	3856	14 943
Водный налог	687	677	670	695	2 729
Итого	912 435	903 679	899 000	914 368	3 629 483

Из таблицы видно, что в прогнозном бюджете суммы налогов увеличиваются, а значит и налоговая нагрузка возрастет. Налоговый бюджет может быть совмещен с графиком налоговых выплат, представленный в таблице 4.

Таблица 4 – Совмещенный график налоговых выплат с налоговым бюджетом

Налог	1 квартал		2 квартал		3 квартал		4 квартал		за год
	сумма	срок уплаты	сумма	срок уплаты	сумма	срок уплаты	сумма	срок уплаты	Сумма
Налог на прибыль организаций	304 898	До 28.04	304 440	До 28.07	304286	До 28.10	304 955	До 28.03	1218579
НДС	544 512	До 28.04	536 401	До 28.07	532 014	До 28.10	546 016	До 28.01	2158943
Налог на имущество организаций	58 615	До 28.04	58 475	До 28.07	58 351	До 28.10	58 846	До 28.02	234288
Транспортный налог	3 722	До 28.04	3 685	До 28.07	3 678	До 28.10	3 856	До 28.02	14943
Водный налог	686	До 28.04.	677	До 28.07	669	До 28.10	695,3	До 28.01	2728

Согласно проведенному анализу в исследуемом предприятии, как в большинстве своем, наибольшую долю среди всех налогов занимают НДС и налог на прибыль, что говорит о целесообразности оптимизации именно этих налогов.

Рекомендуемые схемы оптимизации на исследуемом предприятии

Одним из способов оптимизации НДС является использование посреднических договоров. Так, предприятие вместо договора поставки заключает с организацией договор комиссии. По этому контракту комиссионер получает товары на реализацию и по каждой продаже предоставляет отчет комитенту. За свои услуги организация получает комиссионное вознаграждение в соответствие со статьей 990 ГК РФ (рисунок 5).

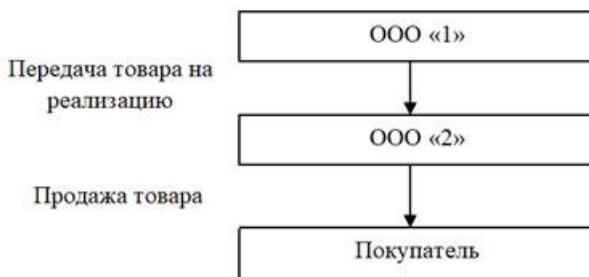


Рисунок 5. Оптимизация НДС и налога на прибыль с помощью посреднических договоров

Данный рисунок позволяет оптимизировать налог не только предприятию ООО «1», но и ООО «2». Так, для ООО «1» она же комитент, представленный метод позволяет отодвинуть платеж косвенного налога (НДС), до момента, когда комиссионер предоставит ей отчет. Это связано с тем, что согласно п. 1 ст. 996 ГК РФ право собственности на товар, который комитент передает комиссионеру для продажи, остается у комитента (отсутствие реализации), что дает возможность не платить данный налог.

При этом, организации ООО «2» будет уплачивать косвенный налог с комиссионного вознаграждения, согласно пункту 1 статьи 156 НК РФ. При реализации организация ООО «2» должна выставить счет-фактуру покупателю, купившему товары комитента.

Следует отметить, что в договоре комиссии следует установить сроки предоставления отчета комиссионера после реализации товара. Когда комитент утвердит отчет, комиссионер должен выставить ему счет-фактуру на сумму своего вознаграждения и этот документ зафиксировать в книге продаж. НДС, указанный в счете-фактуре, необходимо заплатить в бюджет. То же самое и с налогом на прибыль. Таким образом, ООО «2» должна отразить в налоговом учете не стоимость проданных товаров комитента, а лишь комиссионное вознаграждение.

Правовой анализ данного способа оптимизации, заключается в том, чтобы внимательно отнестись к составлению договора комиссии, в котором недопустимо, покупку товаров комиссионером, так как налоговая служба могут такую сделку приравнять к договору купли-продажи.

Такое право им дает Президиум ВАС РФ, указавший в пункте 1 информационного письма от 17 ноября 2004 года № 85, что судьи должны определять природу договора, по которому товар передается на реализацию исходя из толкований условий контракта и фактических отношений сторон, сложившихся при его заключении и исполнении.

Следует отметить, что существенное значение имеет грамотное отражение посреднических операций на счетах бухгалтерского учета, так как от этого зачастую зависит результат судебного решения.

Оптимизация налога на прибыль организации может осуществляться с помощью создания резерва на ремонт основных средств. Так, исследуемая организация ООО «1» создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (рисунок 6).



Рисунок 6. Оптимизация налога на прибыль с помощью резерва на ремонт основных средств

Налоговый анализ исследуемого способа, позволяет перенести в ООО «1» уплату налога в текущем налоговом периоде.

Порядок создания резерва отражен в статье 324 НК РФ. В кодексе говорится, что перед созданием резерва необходимо провести инвентаризацию основных средств и определить их первоначальную (восстановительную) стоимость по состоянию на начало налогового периода, в котором будет формироваться резерв, а также составить план-смету в которой будут прописаны сроки осуществления ремонтов и их сметная стоимость. При этом предельная сумма резерва не должна превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт за последние три года. Создание резерва необходимо отразить в учетной политике по налоговому учету.

При соблюдении всех норм налогового законодательства ООО «1» будут вправе списывать на расходы отчисления в резерв. Сумму фактических затрат на проведение ремонта организация будет покрывать за счет созданного резерва. Если фактические затраты на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превысят сумму созданного резерва, остаток затрат на конец года (налогового периода) необходимо включить в состав прочих расходов.

Необходимо учитывать, что превышающая сумма резерва относительно фактических расходов на ремонт, должна быть отнесена в статью доходов, тем самым увеличивая величину налоговой базы по прибыли. При этом если ремонтные работы носят долгостоящий характер (резерв формируется на несколько лет), то остаток резерва на конец года не включается в состав доходов, закрепляя это правило в учетной политике предприятия (п. 2 ст. 324 НК РФ).

Следует отметить, что резерв могут создавать хозяйствующие субъекты, которые определяют доходы и расходы методом начисления (письмо Минфина России от 29 декабря 2004 года № 03-03-02-04/4/1)

Правовой анализ метода заключается, в том, что бухгалтеру следует закрепить в учетной политике не только право создания резерва на ремонт основных средств, но и норматив отчислений в резерв. Кроме того, необходимо учесть, что резерв создается для проведения не только капитальных, но и текущих ремонтов. Причем не по избранным основным средствам, а по всему имуществу. Следовательно, произведенные расходы на все виды ремонтов в течение года необходимо списывать за счет средств резерва. Об

этом говорится в письме Минфина России от 20 июня 2005 года № 03-03-04/1/8.

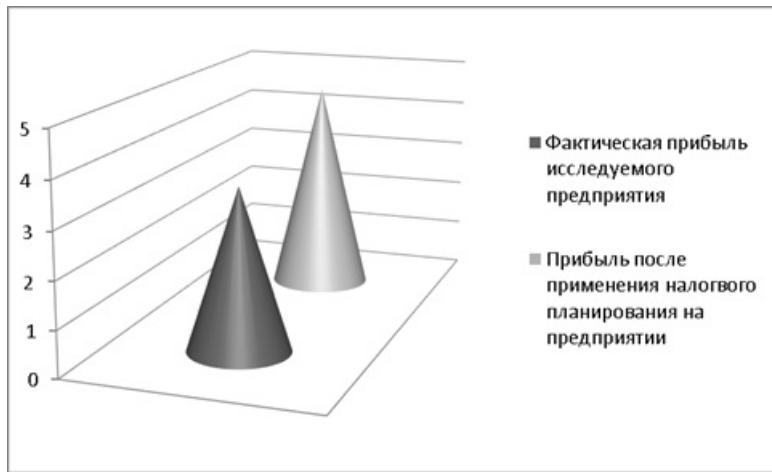


Рисунок 7. Результаты применения налогового планирования на исследуемом предприятии, млн.руб.

Выводы

Таким образом, проведенные исследования процесса налогового планирования на предприятии выявило, что полномочиями в данной сфере обладает широкий круг специалистов, однако в должностных инструкциях не зафиксированы обязанности именно в сфере налогового планирования.

Для устранения выявленных недостатков в деятельности, на наш взгляд целесообразно рекомендовать исследуемому субъекту налогообложения следующие мероприятия:

- 1) сформировать систему налогового планирования в соответствии с организационной структурой предприятия;
- 2) разработать прогнозный налоговый бюджет на основе ретроспективного анализа и метода экспертных оценок;
- 3) совместить налоговый бюджет и график налоговых выплат в целях повышения информативности планирования;
- 4) применять схемы налоговой оптимизации НДС и налога на прибыль организаций, для сокращения фискального (налогового) бремени предприятия увеличения прибыли.

Так, осуществление налогового планирования на предприятие предполагает, возможность налогоплательщику свободу выбора организационно-правовой формы хозяйствования, возможность выбора применения различных систем налогообложения и оптимального уровня налоговых платежей, а также свободу ведения предпринимательской деятельности, в частности - выбор контрагента, возможность согласования с ним условий сделок (выбора форм расчетов и прочее). При этом право выбора регламентируется Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ, Гражданским кодексом РФ и т.д.

Библиография

1. Абдулаева Б.К. Дибиргаджиева Ф.С. Методологические подходы к понятию налогового планирования // Теория и практика общественного развития. 2014. – №21. – С. 114-117.
2. Дейч О.И. Оптимизация расходов на содержание основных средств в условиях кризиса // О.И. Дейч / Клима, экология, сельское хозяйство Евразии: материалы XI

- международной научно-практической конференции, п. Молодежный, 2022 . – С. 553-541.
3. Боровицкая М.В. Роль налогового планирования в системе экономической безопасности субъектов малого и среднего бизнеса. / М.В. Боровицкая // Экономические науки. – 2023. – № 218 – С. 84-89.
4. Демьянов А.С., Стецюк В.И. Актуальные проблемы налогового контроля России и пути их решения / А.С. Демьянов, В.И. Стецюк // Экономика и социум. – 2023. – № 1-1 (104) – С. 215-220.
5. Еловацкая Т.А., Оробинская И.В., Брянцева Л.В. Налог на прибыль организаций: оценка динамики и особенности механизма его оптимизации в РФ // Налоги и налогообложение. 2018. № 1. С. 37-48. DOI: 10.7256/2454-065X.2018.1.24676 URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_24676.html
6. Зарипова Н.Д. Налоговая нагрузка и ее воздействие на хозяйственную активность организаций // Экономика, Статистика и Информатика. 2014. №1. С. 54-58.
7. Зиновьева Ю.С. Применение учетных инструментов для целей финансового планирования корпораций / Ю.С. Зиновьева // Научные исследования и разработки. Экономика. – 2023. – Т. 11. № 1 – С. 8-15.
8. Кожанчиков О.И., Шалаев И.А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования и направления его развития / О.И. Кожанчиков, И.А. Шалаев // Среднерусский вестник общественных наук. – 2023. – Т. 18. № 1 – С. 159-178.
9. Ломакин Ю.И. Понятие и принципы налогового планирования / Ю.И. Ломакин // Молодой ученый. – 2023. – № 1 (448) – С. 90-92.
10. Медведев А. Н. Как планировать налоговые платежи. Практическое руководство для предпринимателей. – М.: ИНФРА-М, 2010.
11. Орлова М.Ю., Паршина С.С. Внутренний налоговый контроль: поэтапное внедрение на основе риск-ориентированного подхода / М.Ю. Орлова, С.С. Паршина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2023. – № 4 (556). – С. 12-24.
12. Оробинская И.В. Концептуальные подходы регулирования механизма налогообложения агропромышленного комплекса // Налоги и налогообложение. 2017. № 1. С. 13-21. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.1.21721 URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_21721.html
13. Риполь-Сарагоси Л.Г., Коренякина Н.Н. Налоговое планирование в системе финансового обеспечения транспортных предприятий / Л.Г. Риполь-Сарагоси, Н.Н. Коренякина // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2023. – № 1 (152) – С. 79-87.
14. Тихонова, А. В. Налоговая нагрузка и иные мотивы законопослушного поведения физических лиц // Экономика. Налоги. Право. – 2021. – Т. 14, № 2. – С. 169-178.
15. Медюха, Е. В. Влияние налоговой нагрузки на финансово-хозяйственную деятельность предприятия / Е. В. Медюха, Е. В. Артюшенко // Вектор экономики. – 2019. – № 10(40). – С. 14.
16. Налоги и налоговая система Российской Федерации / Гончаренко Л.И., Адвокатова А.С., Гончаренко А.Е., Зверева Т.В., Карпова Г.Н., Каширина М.В., Липатова И.В., Малкова Ю.В., Мандрощенко О.В., Мельникова Н.П., Мигашкина Е.С., Пинская М.Р., Пьянова М.В., Савина О.Н., Смирнов Д.А., Смирнова Е.Е., Тихонова А.В., Юшкова О.О. Учебник / Сер. 76 Высшее образование (3-е изд., пер. и доп.). Москва, 2023.
17. Харитонова А.Е. Прогнозирование налоговой нагрузки сельскохозяйственных предприятий методами машинного обучения // Налоги и налогообложение. 2023. № 4. С. 28-38. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43917 EDN: VUBDLU URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_43917.html

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, статья должна быть посвящена теоретико-прикладным аспектам развития налогового планирования на предприятиях в современных условиях. Содержание статьи соответствует заявленной теме.

Методология исследования базируется на изложении общеизвестных фактов и суждений. Также автор применяет графический метод представления полученных результатов, но необходимо обратить внимание на оформление графических объектов. В частности, необходимо указывать источник данных. Более того, на разных рисунках используются различные шрифты (по типу и оттенкам чёрного): следует привести к единобразию. Не во всех таблицах указана единица измерения приводимых данных (например, таблицы 3 и 4). Таблица 4 представлена в виде скриншота, на котором видны красные подчёркивания из текстового редактора. Представляется недопустимым такой рисунок для публикации в научном журнале "Налоги и налогообложение".

Актуальность исследования вопросов, связанных с налоговым планированием на предприятиях, не вызывает сомнения, т.к. эти вопросы интересуют большое количество экономических субъектов. Соответственно, читательская аудитория у данной статьи потенциально присутствует, но её интересуют качественные научные исследования, содержащие обоснованные проблемы и рекомендации по их решению.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале будет присутствовать, если сформулированные автором суждения будут обоснованы.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Структура статьи автором не выстроена, что, вероятнее всего, и не позволило глубоко раскрыть заявленную тему. При проведении доработки рекомендуется выделить такие структурные элементы как «Введение», «Постановка проблемы», «Методология и условия исследования», «Результаты исследования», «Обсуждение результатов исследования», «Выводы и дальнейшие направления исследования». Ознакомление с содержанием позволяет сформулировать следующую рекомендацию по доработке: необходимо обозначить существующие проблемы и обосновать предложения по их решению. В частности, автор утверждает, что следует «разработать прогнозный трехлетний налоговый бюджет на основе ретроспективного анализа и метода экспертных оценок». Как эта разработка должна осуществляться? В чём преимущества по сравнению с текущим подходом? Автор предлагает «применять схемы налоговой оптимизации НДС и налога на прибыль организаций, для сокращения фискального бремени предприятия, с целью выхода из кризисной ситуации», но о каких конкретно схемах идёт речь? Насколько они позволяют снизить налоговое бремя? В чём отличие фискального бремени от налогового бремени?

Библиография. Библиографический список состоит из 6 источников. С учётом выбранной темы исследования данное количество нельзя считать достаточным. Также обращает на себя внимание отсутствие изученных зарубежных источников. Рекомендуется увеличить количество источников, как минимум, до 20. Устранение данных замечаний сформирует предпосылки для более глубокой проработки методологической базы и выявлении различных подходов к раскрытию заявленной темы.

Апелляция к оппонентам. При проведении доработки статьи и наполнения её результатами обзора других источников также было бы целесообразно сравнить полученные выводы с теми, что содержатся в других публикациях. Это позволит внести позитивный вклад в обоснование научной новизны, а, соответственно, повысит уровень востребованности у читательской аудитории.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного заключаем о том, что статья требует глубокой содержательной доработки. Принимая во внимание актуальность заявленной темы важно подчеркнуть, что она будет иметь высокий уровень интереса у потенциальной читательской аудитории при условии качественной корректировки структуры и содержания.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования в представленной на рецензирование статье выступают теоретико-прикладные аспекты развития налогового планирования на предприятиях.

Методология исследования базируется на анализе современных публикаций по рассматриваемой теме, применении общенаучных методов и приемов исследования.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что экономическая нестабильность и часто вносимые поправки в налоговое законодательство делают более конкурентоспособными хозяйствующие субъекты, занимающиеся многовариантными расчетами по налоговому планированию.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента состоит в сформулированных авторами предложениях по совершенствованию системы налогового планирования в соответствии с организационной структурой предприятия на основе разработки прогнозного налогового бюджета, совмещения налогового бюджета и графика налоговых выплат в целях повышения информативности планирования, применения схемы налоговой оптимизации НДС и налога на прибыль для сокращения фискального бремени предприятия увеличения чистой прибыли.

Структурно в тексте публикации выделены следующие разделы: Введение, Результаты исследования, Группы факторов, влияющие на форму налогового планирования, Прикладные аспекты налогового планирования, Рекомендуемые схемы оптимизации на исследуемом предприятии, Выводы, Библиография.

В статье показано место категории налогового планирования в системе управления финансами предприятий, отражены влияющие на налоговое планирование факторы, методы налогового планирования на предприятии, схема организации налогового планирования на предприятии. Рассмотрены схемы оптимизации расчетов организаций по уплате налога на добавленную стоимость и налога на прибыль. Примечательно, что авторы проводят правовой анализ рассматриваемых способов оптимизации, это заслуживает особого внимания, поскольку налоговое планирование не должно ущемлять интересы государства, должно осуществляться в установленных законом границах, нормах и правилах.

Библиографический список включает 17 источников – публикации отечественных ученых по теме статьи, на которые имеются ссылки по тексту работы, что подтверждает наличие апелляции к оппонентам.

Следует высказать некоторые замечания. Во-первых, в структуре статьи раздел «Результаты исследования» не предваряется изложением использованных в работе исходных материалов и научных методов исследования, ввиду чего получается, что изложение начинается с результатов исследования, что выглядит не вполне логично. Во-вторых, в публикации не отражен зарубежный опыт налогового планирования. В-третьих, представляется, что целостность, детализация, своевременность, наглядность и эффективность налогового планирования являются скорее его принципами, а не факторами.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», подготовлен на актуальную тему, отражает результаты проведенного исследования, обладает научной новизной и практической значимостью. Статья может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию после некоторой доработки в соответствии с высказанными замечаниями.

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Крохмаль Д.Д. Проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.70799 EDN: CVSXHT URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=70799

Проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий**Крохмаль Даниил Дмитриевич**

ORCID: 0000-0001-7801-9164

магистр; факультет налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125167, Россия, г. Москва, ул. Ленинградский Пр., 55

✉ daniil.krohmal.dm@mail.ru

[Статья из рубрики "Арбитражная практика разрешения налоговых споров"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.70799

EDN:

CVSXHT

Дата направления статьи в редакцию:

19-05-2024

Аннотация: В работе рассмотрена проблема разграничения движимого и недвижимого имущества в аспекте дестабилизации инвестиционного климата в Российской Федерации. На анализе динамики макроэкономических показателей во взаимосвязи с направлением развития судебной практики последних лет обосновывается актуальность и значимость негативного эффекта, оказываемого волатильностью применяемых подходов к оценке характеристики основных средств, на инвестиционную политику предприятий. В частности, акцентируется внимание на динамике удельного веса совокупной стоимости облагаемого недвижимого имущества в общей его совокупности, а также подчеркивается противоречивость выводов судебных постановлений последних лет. Автор агрегирует основополагающие признаки признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства, оценивает их на предмет соответствия принципам построения налоговой системы и декларируемым целям налоговой политики, выявляя тем самым фундаментальную основу для дальнейшего

реформирования имущественного налогообложения. Методическая основа настоящего исследования сформирована положениями экономической теории, классическими работами по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий судебной практики, трудами ведущих исследователей тематики. В работе использованы следующие методы исследования: диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок и табличного представления информации. Исследование предлагает формулу разработки направлений совершенствования механизма классификации имущества для целей налогообложения как фактора роста инвестиционной привлекательности в Российской Федерации. Автор подчеркивает множество внутренних противоречий определения недвижимого имущества в гражданском законодательстве в случае его применения для цели характеристики имущества в налоговом аспекте, в связи с чем предлагает ограничить его использование дополнительными параметрами. Предлагаемый новый подход к классификации основных средств строится не вокруг оценки конкретных имущественных объектов, а вокруг групп и кластеров таких объектов, объединённых согласно порядку бухгалтерского учета, что позволит ликвидировать недостатки текущих подходов классификации имущества. В работе заочно выявляются риски нового подхода, предлагаются меры по их нивелированию, а также в формате превентивной научной дискуссии приводятся основания негативного влияния применения таких юридических конструкций гражданского права как "единый недвижимый комплекс", "сложная вещь" и др., на налоговую систему Российской Федерации.

Ключевые слова:

налог на имущество, недвижимость, классификация имущества, инвестиции, движимое и недвижимое, инвестиционная активность, имущественное налогообложение, порядок налогообложения, движимое имущество, недвижимое имущество

Введение

Среди актуальных вопросов налогообложения на перспективу в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов в разрезе налога на имущество организаций (далее НИО) указана инициатива по осуществлению проработки перехода к налогообложению недвижимости организаций исходя из кадастровой стоимости в отношении более широкого круга объектов. В аспекте приближенных мер налоговой политики по имущественному налогообложению Минфин России указывает на уточнение определения понятия объекта бытового обслуживания в целях применения положений ст.378.2 НК РФ для ликвидации неоднозначной трактовки законодательства. Представленные инициативы сами по себе являются значимыми, подлежащими отдельному анализу, однако примечательно здесь другое. Минфин России не обозначил ни в мерах налоговой политики, ни даже в актуальных вопросах налогообложения на перспективу проблему разграничения движимого и недвижимого имущества, несмотря на тот факт, что практика по данному вопросу является крайне изменчивой, а законодательство не представляется в должной степени гармонизированным, отвечающим базовым принципам налогообложения. Далее мы ещё неоднократно отметим, что всё более и более расширяющиеся в последнее время критерии недвижимости не отвечают изначальным предпосылкам реформирования НИО. Так, в Письме Минфина России от 31.10.2022 N 03-

05-04-01/105232 отмечается, что исключение из состава облагаемых объектов движимого имущества должно стимулировать организации к инвестированию в приобретение основных средств, к расширению программ по обновлению изношенных основных фондов, к направлению ресурсов на модернизацию, реконструкцию и дооборудование средств производства. Заметим, что проблема износа оборудования является одним из ключевых препятствий развития экономического роста в Российской Федерации (проблема недостаточного инвестирования экономики), а эффективность принятых стимулов по НИО представляется крайне сомнительной при непоследовательной и достаточно размытой позиции в отношении квалификации имущества.

Целью исследования является разработка направлений совершенствования механизма классификации имущества для целей налогообложения как фактора роста инвестиционной привлекательности в Российской Федерации.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач:

- 1) анализ текущего нормативно-правового регулирования разграничения движимого и недвижимого имущества,
- 2) проанализировать различные подходы к классификации имущества в аспекте судебной практики;
- 3) оценить динамику изменения совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения;
- 4) выработать механизмы и признаки классификации имущества для целей налогообложения.

Объектом исследования выступают экономические отношения, складывающиеся в процессе налогообложения имущества организаций.

Предмет исследования – классификационные признаки движимого и недвижимого имущества.

Научная новизна исследования состоит в формировании нового подхода к классификации объектов имущества, основанному на критериях, сформировавшихся в рамках судебной практики, а также нацеленному на повышение инвестиционной привлекательности Российской Федерации.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования предложенных критериев классификации имущества налоговыми органами для систематизации внутренних аналитических подходов и налогоплательщиками в целях минимизации налоговых рисков по налогу на имущество организаций.

Постановка проблемы исследования

Проблема определения движимых и недвижимых объектов, их справедливого и прозрачного разграничения, неизбежно возникает при функционировании налога на имущество организаций. Это один из тех недостатков, который, так или иначе, заложен в сущностное определение самого объекта, а значит неминуемо проявит себя в процессе взимания налога. Это можно отследить как с развитием мировой практики имущественного налогообложения, так и при детальном исследовании российского опыта в ретроспективе последних десятилетий. Впрочем, в данной работе мы не ставим перед собой цели проанализировать мировой опыт налогообложения недвижимости или

раскрыть исторический аспект налогового права в России (в части зарубежного опыта стоит заметить, что он не рассматривается по той лишь причине, что проблематика исследования вызвана конкретными особенностями характеристики имущественных объектов для цели налогообложения, специфичными для каждой страны). Вместо этого мы сфокусируемся на текущих реалиях применения положений Главы 30 НК РФ, на практике решений налоговых органов по доначислениям, связанным с характеристикой различных имущественных объектов, а также на итогах налоговых споров, где в судебном порядке вырабатывается позиция, неизбежно возводящаяся в ранг прямой рекомендации к действию для всех налогоплательщиков государства.

Методическая основа настоящего исследования сформирована положениями экономической теории, классическими работами по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий складывающейся судебной практики, трудами ведущих исследователей тематики. В работе использованы следующие методы исследования: диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок и табличного представления информации.

Актуальность исследования, как ранее упоминалось, обусловлена структурными проблемами отечественной экономики, вызванными недофинансированием производственных отраслей. Для подтверждения данного тезиса приведём макроэкономическую статистику по некоторым сегментам народного хозяйства, для которых свойственна повышенная капитал вооруженность (что увеличивает как результативность использования имущественного налогообложения в аспекте действенной методики по стимулированию инвестиционной привлекательности, так и отрицательный эффект имущественного налогообложения от функционирования повышенной налоговой нагрузки в отрасли). Учитывая всевозможные статистические, институциональные и иные особенности (в частности, долю НИО в налоговой нагрузке предприятий), рассмотрим в качестве примера следующий набор отраслей: производство кокса и нефтепродуктов (5,4% НИО в налоговой нагрузке); производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования (3,3% НИО в налоговой нагрузке); обеспечение электрической энергией, газом и паром (13,4% НИО в налоговой нагрузке). Соответствующие статистические сведения приведены в Таблице 1.

Таблица 1 – Некоторые макроэкономические показатели капитал вооруженных отраслей российской экономики (Инвестиции в России. 2023: Стат.сб./ Росстат.-М., 2023. – 229 с.)

№	Показатель	2019	2020	2021	2022
Производство кокса и нефтепродуктов					
1	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	532,03	629,59	554,02	573,43
1.1	Прирост по строке 1, %	-	18,3	-12,0	3,5
2	Степень износа машин и оборудования, %	64,6	67,8	65,7	54,2
3	Рентабельность активов, %	5,0	2,9	8,8	10,0
Производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования					
4	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	100,80	81,30779	119,0147	60,47883
4.1	Прирост по строке 4, %	-	-19,3	46,4	-49,2

...
5	Степень износа машин и оборудования, %	68,3	71,8	72,2	65,3
6	Рентабельность активов, %	5,5	1,9	5,8	0
Обеспечение электрической энергией, газом и паром					
7	Инвестиции в основной капитал в ценах 2019 года, млрд руб.	1 033,40	1095,796	1058,677	1200,554
7.1	Прирост по строке 7	-	6,0	-3,4	13,4
8	Степень износа машин и оборудования, %	51,3	52,9	53,0	50,7
9	Рентабельность активов, %	4,9	2,6	5,4	4,5

Степень износа основных фондов в 50% считается высокой, свидетельствующей о крайней нехватке финансовых ресурсов для обновления основного капитала. При этом волатильность инвестиций в основной капитал, скорректированная на показатели инфляции, показывает, что, если для таких отраслей как обеспечение электрической энергией, газом и паром свойственна стагнация недофинансирования, то для автомобилестроения ситуация находится на грани катастрофы. Производство автомобилей и сопутствующего оборудования в Российской Федерации по итогам 2022 года показало рекордное за последнее десятилетие снижение инвестиционной активности без малого на 50%, а рентабельность активов для отрасли составила отрицательное значение. Безусловно, причины межотраслевых дисбалансов лежат за пределами как исчисления НИО, так и налогообложения в целом, и отсылают нас к структурным проблемам российской экономической модели. Однако не стоит преуменьшать значение налоговой политики. Оптимальные и своевременные подходы к налоговому стимулированию и налоговой рестрикции могут значительно уменьшить негативный эффект от указанных дисбалансов. Учитывая напряженность инвестиционной ситуации в ряде ключевых отраслей российской экономики, можно резюмировать, что непоследовательная и непостоянная позиция в отношении квалификации имущественных объектов может оказать негативный эффект, многократно превышающий значения изначальных предпосылок (в частности, по причине горизонтального, а не вертикального эффекта). Экономические агенты, отслеживающие судебную практику и актуальные разъяснения законодательства, в целях минимизации налоговых рисков учитывают новые критерии классификации имущественных объектов не только в разрезе отражения фактов хозяйственной жизни и формирования налоговой отчетности, но и включают данные налоговые расходы в инвестиционные планы (которые в настоящее время и так существенно ограничены стоимостью заёмного капитала, направленностью на высокомаржинальный бизнес с высокой рентабельностью инвестированного капитала), что отрицательно сказывается на перспективах решения основных проблем с обновлением основных фондов. Поэтому, когда мы говорим даже о производстве кокса и нефтепродуктов, где ситуация с основными фондами только начала показывать положительную динамику, нам следует крайне осторожно обращаться с такими инструментами как имущественное налогообложение, которое может стать тем самым решающим фактором, что определит судьбу экономического роста и развития отрасли.

Второй предпосылкой актуальности исследования является гармонизация законодательства, построение нормативно-правовой налоговой структуры, основанной на принципах справедливости, законности, ясности и юридического равенства. Более подробно данную предпосылку, её обоснование и практическое значение мы проанализируем в следующих частях исследования, пока же остановимся на том, что

система нормативно-правовых актов не должна содержать в себе множественного толкования и явных противоречий. Более того, правовые основы, будь то определение объекта налогообложения или особенности исчисления налоговой базы, не должны ставиться в зависимость от причин и факторов, не следующих из основных принципов налогового законодательства.

Концепции правового регулирования имущественного налогообложения в аспекте уточнения характеристики объекта интересуют многих учёных и специалистов в области налогового регулирования. Среди них С. Г. Пепеляев [\[1\]](#), И. В. Бобошко [\[2\]](#), Т. А. Логинова [\[3\]](#), Д. А. Смирнов [\[4\]](#) и многие другие. Стоит отдельного отметить, что большая часть авторов, так или иначе, выделяет существенные недостатки неопределённости в отношении разграничения движимого и недвижимого имущества, указывает на доступные пути их ликвидации, приводит предложения по качественному реформированию системы имущественного налогообложения. Тематика такого рода интересна не только в контексте российской юрисдикции. Это подтверждают исследования таких авторов как Blochliger, H. [\[5\]](#), Brzeski, J. [\[6\]](#), Prammer D. [\[7\]](#) и другие. В некоторых научных работах исследуются отраслевые особенности формирования налоговых поступлений по НИО. К примеру, в статье Р. В. Балакина, А. А. Попова, С. Д. Шаталова [\[8\]](#) с помощью корреляционно-регрессионного анализа выявляются противоречия между налоговой нагрузкой и удельным весом начислений НИО в разрезе различных сегментов отечественной экономики с учётом в том числе территориального аспекта. Выводы исследования показательны в части проблематики определения движимых и недвижимых объектов, так как позволяют выявить отрасли с наибольшими структурными дисбалансами налогообложения для дальнейшего анализа судебной практики. В работе Богачева С. В., Мандрошенко О. В., Антонова М. Б [\[9\]](#) содержатся интересные аналитические выкладки по использованию современных технологий для развития инструментов налогового администрирования различных аспектов имущественного налогообложения, в том числе характеристики имущественных объектов. Примечательны исследования по вопросу с отраслевой спецификой, позволяющие существенно дополнить понимание действительного экономического характера отдельных основных средств (в качестве примера можно привести работы Бусыгиной А. А. [\[10\]](#)).

Заметим, что определяющая роль судов при обсуждении теоретической компоненты вопроса для данной проблемы является обыденностью, и это, на наш взгляд, не вполне нормально, так как свидетельствует о постоянной волатильности налоговой практики. Это можно увидеть и в научных работах. Так, в статьях К. С. Данилова [\[11\]](#), Ю. С. Мирзоева [\[12\]](#), К. О. Макаровой [\[13\]](#) приводятся актуальные категориальные признаки движимых и недвижимых объектов на момент проведения исследований, а некоторые возникающие противоречия обуславливаются временным фактором, динамикой судебных процессов. При текущих реалиях любая научная работа, которая определяет характеристику движимого и недвижимого имущества, делает это «на дату», что лишь подтверждает необходимость не точечного анализа отдельных судебных практик, а создания системы сбалансированного нормативного регулирования, где будут нивелированы главные недостатки сложившегося подхода определения имущественного объекта.

В Российской Федерации по данным 2023 года НИО составляет около 7% от налоговых доходов консолидированного бюджета субъектов РФ. Данное значение сильно варьируется в зависимости от региона. Влияние на данный факт оказывает множество аспектов: деловая активность на территории (расположение крупного бизнеса, больших

производств); наличие полезных ископаемых; объём налоговых льгот; климатические условия и др. Иначе говоря, даже в Москве, где НИО составляет всего 4,7% от налоговых доходов, он обеспечивает бюджет суммой в размере 179 млрд рублей (что сопоставимо, к примеру, с годовым финансированием государственной программы «Экономическое развитие и инвестиционная привлекательность города Москвы»). Рассмотрим на макроэкономической статистике, как менялась совокупная стоимость всего недвижимого имущества (признаваемого объектом налогообложения по НИО) за последние годы.

Таблица 2 – Динамика изменения совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения по НИО, и совокупной стоимости, определённой по данным статистических органов

№	Показатель	2019	2020	2021	2022
1	Совокупная балансовая стоимость недвижимого имущества для целей налогообложения (за исключением облагаемого НИО по кадастровой стоимости), млрд руб.	49 555,94	51 864,87	55 330,34	63 835,31
1.1	Прирост по строке 1, %	-	4,66	6,68	15,37
2	Совокупная кадастровая стоимость недвижимого имущества для целей налогообложения (включаемая в налоговую базу НИО по кадастровой стоимости), млрд руб.	9 955,11	9 926,96	10 167,39	13 268,36
2.1	Прирост по строке 2, %	-	-0,28	2,42	30,50
3	Совокупная балансовая стоимость нежилых зданий, млрд руб.	36 413,44	41 144,31	44 978,95	48 139,33
3.1	Прирост по строке 3, %	-	12,99%	9,32%	7,03%
4	Совокупная балансовая стоимость сооружений, млрд руб.	40 231,92	42 293,43	44 911,74	48 238,99
4.1	Прирост по строке 4, %	-	5,12%	6,19%	7,41%
5	Совокупная балансовая стоимость машин и оборудования, млрд руб.	20 324,90	21 767,74	23 813,49	23 859,40
5.1	Прирост по строке 5, %	-	7,10%	9,40%	0,19%
6	Сумма строк 3-5, млрд руб.	96 970,26	105 205,48	113 704,18	120 237,72
6.1	Прирост по строке 6, %	-	8,49%	8,08%	5,75%
7	Удельный вес совокупной стоимости недвижимого имущества для целей налогообложения в совокупной стоимости всего имущества, %	61,4	58,7	57,6	64,13

Источник: составлено автором на основании Отчета о налоговой базе и структуре

начислений по налогу на имущество организаций 5-П; информации Росстата по основным фондам и другим нефинансовым активам

Обратим внимание, как складывается динамика разрыва между совокупной стоимостью всех объектов налогообложения по НИО и совокупной стоимостью основных фондов, определённой Росстатом по зданиям и сооружениям (заметим, что, исходя из прямых норм законодательства, далеко не каждое сооружение признаётся недвижимым имуществом). Если на промежутке 2019-2021 гг. рост совокупной стоимости всех налогооблагаемых объектов в целом соответствовал численным изменениям переоценки старых и вводу в эксплуатацию новых зданий и сооружений, то в 2022 году наблюдается принципиальное изменение подхода. Прирост совокупной стоимости имущества, облагаемого по среднегодовой стоимости, превысил значение в 15%. При этом предположение о том, что это могло произойти за счёт сокращения объектов, облагаемых по кадастровой стоимости, отвергается ввиду роста совокупной кадастровой стоимости более чем на 30%. Данный разрыв становится тем более очевидным, если учесть, что существует имущество, которое не признаётся объектом налогообложения по НИО, но так или иначе учитывается в статистических формах совокупной балансовой стоимости (например, имущество для нужд обеспечения безопасности и охраны правопорядка, объекты культурного наследия, космические объекты и др.). По таблице 1 видно, что суммарная балансовая стоимость нежилых зданий и сооружений в 2022 году менее чем на четверть превосходит совокупную балансовую стоимость налогооблагаемых объектов, тогда как в 2019 году это значение превышало 40%. В итоге удельный вес совокупной стоимости недвижимого имущества для цели налогообложения в совокупной стоимости всего имущества в 2022 году вырос относительно 2021 года более чем на 6%. Представляется справедливым утверждение, что одной из причин данного дисбаланса является именно включение в состав недвижимого имущества всё большего количества некапитальных сооружений, машин и оборудования (а точнее изменение юридического статуса целых кластеров имущественных объектов).

Анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее НК РФ) не содержит определения понятий «движимое» и «недвижимое» имущество. Статья 374 НК РФ устанавливает, что объектом налогообложения по НИО признаётся недвижимое имущество, однако никаких дополнительных пояснений и комментариев в Законе не приводится. В такой ситуации их необходимо искать в других отраслях законодательства (п.1 ст.11 НК РФ). В соответствии с ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 машины и оборудование выделяются в отдельный от зданий и сооружений вид объектов основных средств. Общероссийский классификатор основных фондов 013-2014 (Приказ Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст) также подтверждает такое разделение (за исключением машин и оборудования, которые являются непосредственной частью зданий и сооружений). Принимая во внимание ст.130 ГК РФ, в которой к недвижимости относятся «земельные участки, участки недр и всё, что прочно связано с землёй, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно», нельзя не заметить, что представленная характеристика, хоть и содержит первичные признаки недвижимого имущества, но не позволяет в должной мере определить его, так как не разъясняет, какая связь с землёй может считаться прочной и какой ущерб признаётся несоразмерным. Если учитывать положения ст.133 и 133.1 ГК РФ, то анализ каждого отдельного объекта становится ещё более трудоёмким, так как возникает дополнительная характеристика в виде признания имущества единым недвижимым комплексом (далее ЕНК), содержание которой сводится

к неоднозначной формулировке о неразрывно связанных физически/технологически объектах. Было бы справедливым замечание, что мало какое обновление производственного оборудования не заканчивается его соединением (в той или иной степени) с объектом недвижимого имущества (зданием; капитальным сооружением), что свойственно конструкционно сложным и дорогостоящим объектам, однако признавать каждое такое обновление улучшением здания/сооружения, в котором оно расположено, представляется мерой, не отвечающей базовым принципам законодательства. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ ("Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 4 (2019)") отмечала, что оборудование может относиться к зданиям и сооружениям, только если оно становится их неотъемлемой частью, непосредственно включается в функциональный состав их эксплуатации (как, к примеру, различного рода коммуникации внутри зданий, установка которых предназначается для оснащения объекта тем или иным видом ресурса, т.е. теплом, водой, газом и др.). При этом, если мы имеем дело с обратной ситуацией, то есть для обеспечения работы оборудования строится специальное здание, то такой вариант уже не может рассматриваться как основание для признания оборудования недвижимым (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 N 308-ЭС21-6663 по делу N A18-1531/2019). Дополнительным аргументом квалификации основного средства как недвижимости является его регистрация в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество (далее ЕГРН), однако данный критерий сам по себе противоречив, ведь ЕГРН существует для функциональной стабильности гражданского оборота, а не разграничения различных статусов имущества (Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 N 25 "О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации"). Так, вопрос разграничения ЕНК с обособленным друг от друга движимыми и недвижимыми объектами также является одним из ключевых в рассматриваемом аспекте.

На данный момент мы перечислили лишь наиболее часто встречающиеся критерии признания имущества недвижимым. Учитывая, что каждый из них не может быть признан безусловным, а большинство формулировок носят всё же достаточно пространственный характер, возникает закономерный вопрос о руководстве и принципах включения тех или иных объектов конкретным налогоплательщиком. На практике каждый имущественный объект рассматривается индивидуально. Анализируются его конструктивные особенности, возможности перемещения и переустановки (при этом критерии существенной потери технологических свойств также не установлены). Рассмотрим текущую судебную практику более конкретно, обращая внимание на характер применения тех или иных критериев присвоения имуществу категории движимого или недвижимого для целей налогового законодательства.

Таблица 3 - Судебная практика по квалификации движимого/недвижимого имущества (2019-2023 гг.)

Вывод	Судебное дело	Имущество
	Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, А05-879/2018	- трансформаторная подстанция; оборудование линии по производству древесных гранул; поперечные транспортеры подачи щепы, опилок, коры; автоматическая система защиты от пожаров и пылевых взрывов;

Движимое имущество (некапитальное сооружение; улучшение земельного участка)	Определение Верховного Суда РФ от 02.03.2022 N 480-ПЭК21 по делу N A18-1531/2019	- установка для производства CO2; линия по производству и розливу безалкогольных напитков; система обратного осмоса.
	Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 17.05.2021 N 308-ЭС20-23222 по делу N A32-56709/2019	- энергоустановка.
	Определение Верховного Суда РФ от 24.03.2022 N 301-ЭС22-1757 по делу N A29-7664/2019	- система электроснабжения тепловой электростанции; система управления ТЭС; градирня; дизель-генераторная установка; дробилка, дымовая труба; ленточная сушилка, ленточный конвейер; оборудование участка промежуточного хранения и подачи топлива; разгрузочный конвейер; энергоблок; бак аварийного слива.
	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018	- волоконно-оптические линии связи; воздушные и кабельные линии; трансформаторные подстанции; распределительные устройства.
	Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 16.12.2022 N Ф04-7360/2022	- водогрейная котельная; автоматическая газораспределительная станция; газопроводы; полигон захоронения промышленных стоков.
	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.03.2022 N Ф05-4807/2022 по делу N A41-6331/2019	- ворота; ограждение; забор; замощение.
	Определение Верховного Суда РФ от 10.03.2022 N 305-ЭС22-774 по делу N A40-1615/2019	- бетонированные площадки; асфальтированные площадки; автодороги.
	Определение Верховного Суда РФ от 18.09.2023 N 306-ЭС23-16674 по делу N A55-28635/2021	- гидросиловое оборудование; гидроагрегаты; турбины; трансформатор; трансформаторная подстанция.
	Постановление	- газопроводы; трубопроводы.

	Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.11.2023 N 09АП-66957/2023 по делу N A40-111087/2021	паропроводы; дожимные компрессорные станции; газоход; баковое и кабельное хозяйство; электротехнические системы;
Недвижимое имущество (капитальное сооружение; часть ЕНК)	Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 25.07.2023 N Ф06-5366/2023 по делу N A12-10230/2022	- автомобиль разгрузчик боковой механический; вентиляторы; сушилка; нория; конвейер скребковый; сепаратор зерновой; бункер накопительный; машина для очистки и сортировки зерна; пылеотделитель; установка батарейных циклонов; система автоматики и управления; батарейная установка.
	Определение Верховного Суда РФ от 16.07.2021 N 305-ЭС21-10787 по делу N A40-318087/2019	- технологические трубопроводы;
	Определение ВС РФ от 11.08.2020 N 304-ЭС20-10307 по делу N A46-12096/2018	- система электроснабжение производственного оборудования; дожимная компрессорная станция.

Заметим, насколько противоречиво складывается судебная практика по данному вопросу. Идентичные с точки зрения бухгалтерского отражения, фактического использования, производственного назначения имущественные объекты в одном судебном решении признаются движимыми, в другом – недвижимыми. Подобная тенденция оказывает негативное влияние как на общее состояние налоговой системы (нарушение базовых принципов налогообложения и права), так и на налогоплательщиков, собственников дорогостоящего имущества, крупных инвесторов в основные фонды, которые в подобной ситуации практически обязаны формировать завышенные резервы и направлять дополнительные ресурсы на единый налоговый счет на случай внезапного изменения судебной практики. Приведём пример. Арбитражный суд Поволжского округа (Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 02.06.2023 N Ф06-3151/2023 по делу N A55-28635/2021) во II квартале 2023 года, обосновывая отнесение основного средства к недвижимому имуществу, в том числе ссылался на Перечень видов недвижимого и движимого имущества электросетевых единых производственно-технологических комплексов, утвержденный Приказом Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 (Приказ Минпромэнерго РФ от 01.08.2007 N 295 "О перечнях видов имущества, входящего в состав единого производственно-технологического комплекса организации-должника, являющейся субъектом естественной монополии топливно-энергетического комплекса"). При этом Арбитражный суд Московского округа (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.04.2022 N Ф05-8706/2020 по делу N A40-317545/201) неоднократно обосновывал несостоятельность ссылки на данный документ, поскольку он был принят во исполнение положений утратившего силу Федерального закона, о чём свидетельствует в том числе Письмо Министерства энергетики РФ от 16.09.2020 N ЕГ-

11258/09 (Приказ Минэнерго России от 30.11.2020 N 1064 "О признании не подлежащим применению приказа Минпромэнерго России от 1 августа 2007 г. N 295). Кроме того, ранее Министерство энергетики отмечало, что действие рассматриваемого Перечня всегда было ограничено исключительно правоотношениями в рамках процедуры банкротства и никогда не распространялось на иные отношения. Дополнительно в рамках судебного разбирательства было приобщено заключение Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, которое детально обосновывает неприменимость Приказа Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 в рамках подобных споров. Данный пример кардинального несоответствия судебных решений друг другу в рамках одного года не является уникальным. Анализ судебной практики последних пяти лет показывает, что Перечень Приказа Минпромэнерго России от 01.08.2007 N 295 активно используется налоговым органом как обоснование отнесения имущества к недвижимому для целей налогового законодательства, и несмотря на всю аргументацию неприменимости данного документа, подтверждённую в том числе Верховным судом (Определение Верховного Суда РФ от 12.08.2022 N 305-ЭС22-13255), периодически используется как обоснование отнесения объектов основных средств к недвижимому имуществу.

Другим проявлением является сама характеристика имущественного объекта различными судебными инстанциями с точки зрения его отнесения к движимому либо недвижимому имуществу. Приведем пример (конкретный, но далеко не исчерпывающий, так как указанные далее аргументы применимы к целому перечню основных средств) на трансформаторных подстанциях (далее ТП). Стоит сказать, что существует Определение Верховного суда РФ (Определение Верховного Суда РФ от 03.09.2018 N 307-КГ18-13146 по делу N A05-1595/2017), которое признаёт ТП недвижимым объектом на основании конкретности расположения, монолитности фундамента (прочной связи с землёй), связи с электрическими коммуникациями и определения электросетевого хозяйства в Федеральном законе «Об электроэнергетике». Позднее было опубликовано Определение коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ (Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241, A05-879/2018), которое установило необходимость использования формализованных критериев бухгалтерского учёта (ПБУ 6/01, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020) во взаимосвязи с классификацией объектов в соответствующих нормативно-правых актах ("ОК 013-2014 (СНС 2008). Общероссийский классификатор основных фондов"). То есть основные средства (самостоятельные инвентарные объекты), которые подлежат группировке как «машины и оборудование» признаются движимыми (учитываются отдельно в бухгалтерском учёте) для целей налогового законодательства (безотносительно их установки на фундаменте или иного крепления к объекту недвижимости, т.к. согласно законодательству такой фундамент и крепления в общем случае относятся именно к оборудованию, а не к зданию), если их сроки полезного использования существенно отличаются, отсутствует центр общего управления. Во главу угла логики Верховного суда РФ становится именно использование движимых объектов для производственных целей (для обслуживания производственного процесса), а недвижимых для обслуживания зданий. Заметим, что порой однозначно разграничить целевое назначение исключительно по указанному критерию затруднительно, но в отношении ТП производственная специфика практически очевидна. Кроме того, в судебном решении подчеркивается, что налогообложение не должно зависеть от оценочных суждений отдельных экспертов (как и от особенностей установки объектов, технологической специфики, климатических либо сейсмических условий места их эксплуатации). В итоге суд признал ТП движимым объектом, а представленная аргументация должна была стать основой для всех будущих схожих ситуаций. В дальнейшем практика снова поменялась

(в третий раз за 5 лет). Верховный суд РФ (2023 г.) утвердил признание ТП недвижимым объектом. В качестве обоснования снова приводилась ссылка на ст. 3 Федерального закона от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике", в соответствии с которой ТП является частью электросетевого хозяйства, которое, в свою очередь, признаётся ЕНК (невозможность использования имущества по отдельности). Проведённая экспертиза также показала, что ТП входит в широкий круг объектов, конечное назначение которых - передача и распределение электроэнергии. Стоит отметить, что данная логика не только прямо противоречит ранее опубликованным судебным решениям по указанному вопросу, но и в целом вводит в оборот достаточно размытое и неконкретное определение. В судебном акте отмечалось, что «Гидроэлектростанция (в которую включается ТП) является комплексом сооружений и оборудования, объединённых единым производственным назначением и технологическим режимом работы, неразрывно связанных физически и технологически, возведённых по единому проекту и расположенных на одном земельном участке», но подобная характеристика сложной вещи может быть применима к любому масштабному производству в принципе, что с точки зрения представленного вывода делает любые сооружения и оборудование, вовлечённое в такое производство, недвижимым (иначе, чем производство электроэнергии сущностно отличается от любого другого). Такая трактовка ст.374 НК РФ не соответствует базовым предпосылкам имущественного налогообложения в Российской Федерации, по которым объектом налогообложения не может признаваться движимое имущество, также она не соответствует более ранней позиции Верховного суда, которая декларировала недопустимость признания объекта движимым исходя из технологии производства.

Дополнительно, стоит учитывать, что согласно ст.133.1 ГК РФ включение основного средства в ЕНК (как и само существование ЕНК) возможно только при наличии соответствующей записи в ЕГРН (следовательно, данная гражданская категория применима только при наличии волеизъявления со стороны субъекта права). Касательно «неразрывной связи» имущественных объектов со зданиями и сооружениями, под которой чаще всего подразумевается фундамент, важно обратить внимание на разъясняющие положения Классификатора основных фондов (ОК 013-2014), который ранее также признавался Верховным судом основополагающим документом в вопросе признания объекта движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. К примеру, там декларируется, что фундаменты под всякого рода объектами, сооруженные для эксплуатации этих объектов не входят в состав зданий (за исключением фундаментов крупногабаритных объектов, возводимых одновременно со строительством зданий), а признаются неотъемлемой частью расположенного на них имущества (это может быть котёл, генератор, станок, машина, трансформаторная станция и т.д.). При этом зачастую налоговый орган в качестве аргумента признания имущества недвижимым использует факт составление актов (КС-11, КС-14), использование форм (КС-2, КС-6), что странно с позиции свободы применения данных учётных документов (применение той или иной формы документа не может определять движимость или капитальность основного средства). Кроме того, налоговый орган всё чаще определяет признак ЕНК в случае, если предприятие приобретает весь производственный объект (здание, сооружения, оборудование и т. д.). Такой аргумент пытаются апеллировать к целостной структуре огромного количества имущественных объектов, но форма инвестирования (покупка всего вместе или по отдельности) не отменяет того факта, что оборудование/некапитальные сооружения предыдущим собственником позиционировались отдельно, приобретались в разное время, монтировались в разное время, удовлетворяли как общим, так и специфичным для конкретного объекта

требованиям, поэтому практика изменения правового статуса имущества после участия в гражданско-правовом обороте представляется неоправданной и необъективной.

Если по оборудованию практика разрешения судебных споров изменчива во времени, то по сооружениям (по характеру их капитальности) в последнее время устанавливается позиция (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 16.06.2023 N Ф05-10886/2023 по делу N A40-237615/2018) присвоения многим объектам статуса недвижимости безотносительно капитального/некапитального характера их функционирования. Линейность объектов (таких как трубопроводы, газопроводы, паропроводы, газоходы и др.) в судебных актах перестала быть доказываемым свойством, стала перманентной характеристикой конкретного кода ОКОФ. Стоит сказать, что сам факт определения сооружения как линейного является в известной степени спорным, ввиду того, что чётких критериев не установлено, а отдельные категориальные признаки разрозненно зафиксированы в различных нормативно-правовых актах, среди которых градостроительное законодательство, лесное законодательство, законодательство об охране окружающей среды, энергетическое законодательство и др. (из-за отсутствия общепринятой системы комплексных оценок, каждое судебное разбирательство вынуждено полагаться на собственные оценочные суждения). Однако раньше судебная практика исходила из необходимости разграничения линейных и нелинейных сооружений. Значительным недостатком было отсутствие чёткого количественного определения линейности, но все рассматриваемые судом объекты исследовались на предмет значительной протяжённости, затрагивания множества земельных участков, существенной связи с линейными объектами зданий и сооружений. В этом не было системного подхода, но был детальный анализ каждой отдельной ситуации. В последние 2 года суды перестали анализировать даже такой существенный признак недвижимого имущества как связь с землёй. К примеру, игнорируются такие свойства сооружений как возможность по технической документации демонтажа объекта для устранения неисправностей, характеристика креплений (опоры, фундамент, подвески), функциональная самостоятельность и др.

Для цельности изложения аккумулируем основную аргументацию, исходя из которой суды классифицируют имущественные объекты на предмет отнесения их к движимому/недвижимому имуществу, в табличном виде (см. Таблицу 4). Оговоримся, что не все приведённые далее критерии соответствуют текущей практике. На момент конца 2023 и начала 2024 года судебные решения достаточно категоричны и складывается явно не в пользу налогоплательщиков, что видно, как по датировке из Таблицы 3, так и по примеру изменения подбора критериев, о котором упоминалось ранее (впрочем, данный факт, напомним, является одной из основных предпосылок актуальности исследования, и изучение складывающихся тенденций на предмет их соответствия базовым началам налогового законодательства есть заявленная цель анализа).

Таблица 4 – Агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства

№	Формулировка критерия, категории или признака
1	Определение вида основного средства на основании формализованных критерии бухгалтерского учёта (ПБУ, ФСБУ, ОКОФ и т. д.) 1.1 рассмотрение правильности присвоения кода ОКОФ; 1.2 анализ учёта основных средств как самостоятельных инвентарных объектов (отражение в актах ОС-1; степень совпадение сроков полезного

	использования объекта и здания/сооружения и т. д.).
2	Акты разъяснения официальных органов федеральной исполнительной власти в отраслевом аспекте, когда профильное ведомство даёт заключение о характеристике того или иного имущества на практике (например, Письмо Минпромторга России от 23.03.2018 и др. схожие нормативно-правовые акты)
3	<p>Критерии ЕНК:</p> <p>3.1 связь оборудования в единую поточную производственную цепочку различными креплениями (физической и технологической связи);</p> <p>3.2 возведение и монтаж по единому проекту;</p> <p>3.3 объединение производственным назначением, задействование в едином технологическом процессе производства (например, газорегуляторный пункт – пункт учёта газа – газопровод);</p> <p>3.4 характер соблюдения другим имуществом нормативно-технической документации при демонтаже имущественного объекта;</p> <p>3.5 способность объекта выполнять свои функции только в совокупности с другими объектами (т. е. неспособность объекта выполнять производственную задачу (отдельную полноценную часть производственного процесса) самостоятельно;</p> <p>3.6 составление актов КС-11, КС-14; форм КС-2, КС-6 или иных документов функционирования капитального строительства при установке, возведении объекта;</p> <p>3.7 волеизъявление собственника о признании ряда имущественных объектов ЕНК, внесение соответствующей записи в ЕГРН.</p>
4	Составление в отношении имущественного объекта актов КС-11, КС-14; форм КС-2, КС-6 или иных документов функционирования капитального строительства, в том числе актов скрытых работ (со ссылкой на п. 14 5.3, Приложений 3-5 Приказа Ростехнадзора от 26.12.2006 № 1128 и другие документы, устанавливающие обязанность составлять схожую документацию)
5	Исследование «капитальности», «разрывности» с землёй, возможности демонтажа и установки в другом месте, исходя из оценочных экспертных оценок (проведения в каждом отдельном случае экспертизы имущества)
6	Характеристика связанных с имуществом инвестиций с точки зрения их направленности (приобретение оборудования или улучшение объекта недвижимости)
7	Свойства объекта как «изделия полной заводской готовности» (сложность транспортировки, сохранение эксплуатационных качеств при демонтаже и перемещении, производственная цель объекта при его конструкции и т. д.)
8	Исследование функционального предназначения объекта (обслуживания здания/сооружения; обслуживание производства в целом и др.)
9	Толкование исходя из отдельных положений отраслевого законодательства (Федеральный закон от 26.03.2003 N 35-ФЗ "Об электроэнергетике"; Градостроительный кодекс РФ; Федеральный закон от

	30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» и др.)
10	Экономическая целесообразность разделения имущественного объекта от других объектов, в том числе здания/сооружения (изъятия объекта из производственной цепочки)

Таким образом, мы изложили разрозненный перечень критериев признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. Кажется очевидным, что применения всех таких признаков одновременно невозможно, так как они сущностно противоречат друг другу. Кроме того, представляется справедливым примечание, что далеко не все сформулированные в Таблице 4 категории соответствуют заданному направлению развития экономики России в аспекте инвестиционного стимулирования и имущественного налогообложения, в частности. Стоит сказать, что пункт 9 при детализации можно дополнительно уточнять, приводя наборы технических сведений конкретных имущественных объектов из отраслевых нормативно-правовых актов. Данные сведения и критерии не были приведены по нескольким причинам – в основном из-за целеполагания и отсутствия ясности. В отличие, скажем, от пункта 2, где профильное ведомство формирует мотивированное мнение по вопросу движимости и капитальности объекта, осознавая направленность своих выводов и сущность спорной ситуации, пункт 9 олицетворяет собой использование отраслевого законодательства, целевое назначение которого носит принципиально иной характер, отличный от рассматриваемой специфики. С одной стороны, это может показаться вполне корректным, предусмотренным налоговым правом, поскольку для трактовки того или иного понятия, необходимо обращаться в другие акты законодательства (ст. 11 НК РФ). Однако на практике данный способ обоснования характеристики имущества не вносит никакой ясности или точности в определение объекта налогообложения НИО и может в равной степени неоправданно использоваться как налогоплательщиками, так и налоговыми органами, превращая всю ситуацию в обмен трактовками прочтения технических регламентов эксплуатации, регулирующих норм формирования цен, земельных, градостроительных положений и т. д. Иначе говоря, суть данного критерия сводится не к тому, чтобы справедливо определить характеристику имущества для целей налогового законодательства, а к выискиванию в законодательных актах опорных формулировок («недвижимый», «капитальный», «связанный с землёй», «единий производственный процесс» и т. д.) для обоснования выгодной позиции в каждом конкретном случае. При этом зачастую в должной мере не принимается во внимание ни контекст употребления того или иного понятия, ни императивность его характера, ни целеполагание применения. В этом плане хорошим примером обоснования частичной неприменимости пункта 9 является критерий пункта 4, о недостатках которого уже упоминалось ранее.

Отдельные категории мало применимы для цели построения гармонизированной системы имущественного налогообложения организаций в рассматриваемом аспекте из-за отсутствия направленности на решение текущих проблем и отсутствия экономической целесообразности. К примеру, пункт 5 Таблицы 4 предполагает использование экспертных оценок. На практике нередки ситуации, где в рамках судебных разбирательств участниками проводятся несколько экспертиз, заключения которых не только не соответствуют друг другу по ряду пунктов, но и предлагают принципиально противоположные выводы. К тому же проведения постоянных дорогостоящих экспертиз не представляется мерой, отвечающей принципам юридического равенства и экономической целесообразности.

Критерии пунктов 6, 7 и 10 Таблицы 4 неприменимы из-за своего субъективного характера и отсутствия правовой основы. Определение категории объекта основных

средств не может зависеть от того, как налогоплательщик оформлял свои капитальные вложения документально или какими критериями экономической целесообразности он руководствовался. Абсурдна ситуация, когда 2 абсолютно аналогичных объекта на схожих производствах имеют разную категорию только из-за того, что собственники использовали различные инвестиционные модели модернизации, реконструкции или создания предприятия (с критерием экономической целесообразности возникает ещё и существенный недостаток из-за неопределенности оценки). Аналогичная проблема имеет место при исследовании объекта на соответствие категории «изделия полной заводской готовности». Транспортировка объекта может быть крайне затруднительной, но возможной. Демонтаж может быть не предусмотрен техническим регламентом эксплуатации, но на практике реализуем. В итоге применение такого подхода приведёт к тем же недостатком, что и у пункта 5, от чего его применение нецелесообразно.

Выводы и предложения по совершенствованию

Проблему правового разграничения движимого и недвижимого имущества можно решить с помощью различных инструментов налогового регулирования, в том числе за счёт масштабной реформы всего имущественного налогообложения, затрагивающей фундаментальные основы текущего порядка взимания НИО, земельного и транспортного налога («налог на недвижимость» и другие формы). Подобные предложения рассматривали такие авторы как А. Н. Майорова [\[14\]](#), Н. В. Вычеврова [\[15\]](#), Д. А. Смирнов [\[16\]](#) и другие. Однако в настоящем исследовании мы не будем акцентировать внимание на глобальных инициативах по реструктуризации налогообложения, так как специфика их осуществления предполагает иную доказательную базу и выходит за рамки объектного определения (требует анализа множества иных аспектов прямо незадействованных в настоящем исследовании). Причем, справедливым было бы замечание, что любая масштабная реформа имущественного налогообложения сама по себе лишь несколько смещает оптику, но по сути не решает основные вопросы справедливой и правовой характеристики движимого и недвижимого имущества с точки зрения налогового законодательства, из-за чего авторы, как правило, рассматривают данные вопросы параллельно их основной концепции, обосновывая в итоге интеграцию разрозненных аналитических выкладок в новую налоговую систему. В данном исследовании фокус сделан именно на особенностях определения объекта налогообложения НИО, что обусловлено целевым характером работы. При необходимости в дальнейшем всегда можно включить отдельные элементы того или иного предложения в комплексное реформирование налоговой системы.

Разрабатывая новое определение характеристики движимого и недвижимого имущества для цели налогового законодательства, мы должны исходить из нескольких принципиальных позиций. Во-первых, у нового определения должны отсутствовать критические недостатки текущей практики (т.е. его реализация должна способствовать стабилизации инвестиционной политики предприятий, учитывая изначальные предпосылки исключения движимого имущества из объекта налогообложения). Во-вторых, новое определение должно соответствовать основным началам законодательства о налогах и сборах, установленным ст.3 НК РФ. В особенности – положениям о равенстве и обязательном установлении всех элементов налогообложения. Обратим внимание на позицию Конституционного суда РФ (Постановление Конституционного Суда РФ от 13.03.2008 N 5-П), рассматривающего равенство с точки зрения равномерности, нейтральности и справедливости. Следовательно, ситуации, где фактически одни и те же имущественные объекты приобретают различный нормативно-правовой статус в зависимости от экзогенных по-

отношению к этому имуществу факторов, стоит признать недопустимыми.

Предлагаемое решение сложившихся противоречий заключается в том, чтобы свести весь процесс определения юридического статуса имущества для цели налогообложения к единому документу, содержание которого позволяло бы провести чёткое разграничение между движимым и недвижимым имуществом. Для налогового законодательства механизм, когда часть функциональной детализации нормы отдаётся под контроль уполномоченного органа, является достаточно распространённым, поэтому он вполне вписывается в современную концепцию построения налоговой системы. Очень важно, чтобы содержание такого единого документа позволяло любому налогоплательщику без всякого риска определить, является ли его имущество объектом налогообложения НИО или не является. Учитывая весь спектр видов и подвидов основных средств, функционирующих в российской экономике, заметим, что единственным относительно стабильным инструментом идентификации имущественного объекта является код ОКОФ (разработанный в соответствии с основными мировыми стандартами). Таким образом, мы неизбежно возвращаемся к формулировке, представленной в НК РФ в настоящее время, согласно которой при определении облагаемых основных средств используется порядок бухгалтерского учета (формализованные критерии бухгалтерского учета). Безусловно, у данного подхода есть свои риск-маркеры, как минимум в части практики правильности определения кода ОКОФ (т.к. налогоплательщик самостоятельно определяет его для своих основных фондов), срока полезного использования, признаков искусственного разделения объектов в учёте. Однако, заметим, что основные сложности с корректным определением кода ОКОФ возникают, как правило, не с крупными и дорогостоящими станками, машинами и оборудованием, а с объектами, чья характеристика с точки зрения движимого/недвижимого имущества достаточно очевидна. Главное – налогоплательщикам не придётся постоянно отслеживать налоговые риски в части объектов со спорной судебной практикой, ведь за каждым кодом ОКОФ будет конкретное закрепление в специализированном нормативно-правовом акте, и любые изменения в таком акте (преследующие фискальные или регулятивные цели) будут очевидны и ясны всем собственникам. При этом применяющиеся в настоящее время критерии, направленные на индивидуальную оценку статуса объекта недвижимого имущества, исходя из других положений законодательства (которые в современном отечественном праве и так полны разнотечений), применяться не будут. Например, [эстакада, трубопровод, газоход, металлическая конструкция // котёл, насос, гидромуфта, турбина] как [сооружение // оборудование] либо облагается, либо не облагается налогом на имущество организаций (безотносительно протяжённости, линейности, связи с землёй и другими объектами, возможности выполнения своих функций обособленно, составления учётной или иной документации и т. д.). Важно уточнить, что разработанные в течение многолетней практики критерии движимого и недвижимого имущества не будут применяться именно в индивидуальном порядке имущественной оценки (в том числе в рамках судебного разбирательства), но их использование для комплексного определения статуса имущества конкретного кода ОКОФ, для определения признаков, наиболее свойственных данному коду ОКОФ, с обсуждениями и согласованием на уровне Правительства РФ, с применением статистических массивов в общегосударственной плоскости, останется актуальным (прим: на этапе составления нормативно-правового акта необходимо привлекать различных специалистов, экспертов, оценщиков, отраслевые ведомства и министерства для детального рассмотрения, однако конечное решение должно быть formalизовано и конкретно). Безусловно, такой подход приведёт к тому, что в некоторых ситуациях имущественные объекты, которые по совокупной оценке критериев, относятся скорее к одной группе имущества, будут

отнесены к другой группе только на основании того, что в целом данному коду ОКОФ свойственны признаки движимого/недвижимого имущества. Однако недостаток учёта при оценке некоторых индивидуальных свойств конкретного объекта наблюдается и в действующем подходе определения характеристики, но только не из-за наличия чётких очерченных рамок объекта налогообложения НИО, а из-за их отсутствия.

Отдельного замечания в предложениях по совершенствованию заслуживает институт ЕНК. Несмотря на то, что формулирование объекта налогообложения будет делать прямую ссылку на специализированный нормативно-правовой акт, для гармоничного законодательного изложения необходимо дополнительно обосновать и закрепить формализовано неприменимость конструкции ЕНК в налоговом праве.

Ранее мы уже отмечали тот факт, что создание ЕНК изначально не предусматривало значительных налоговых последствий, а предполагало лишь введение нового гражданско-правового механизма гармонизации оборота и упрощения оформления крупных имущественных комплексов. Иными словами, институт ЕНК не был налоговой реформой, а обуславливающие его появление факторы лежали в части регулирования градостроительных и земельных отношений, а также в аспекте вопросов кадастрового учета и государственной регистрации прав на недвижимое имущество. При этом риски потенциального влияния ЕНК на вопросы налогообложения выявлялись ещё на заре его появления различными специалистами и исследователями [\[17\]](#). В частности, были сформированы основные предпосылки реструктуризации корреспондирующих положений законодательства с целью повышения привлекательности ЕНК для крупных предприятий. Спустя десять лет дискурс сместился настолько, что существование ЕНК перестало восприниматься для многих компаний как инструмент и стимул, а стало скорее ограничителем и риском налогового характера. Это подтверждает многочисленная судебная практика последних лет, в рамках которой судами принципиально отклоняется аргумент о добровольном характере формирования ЕНК.

Стоит сказать, что в вопросах состава ЕНК, в том числе включении или невключении в него отдельных имущественных объектов, изначально не было единого унифицированного подхода, а критерии разрабатывались в виде рекомендаций Минфина (Письмо Минфина России от 22.05.2013 № 03-05-05-01/1821), основанных на многочисленных технических регламентах и разрозненных выкладках отраслевых нормативно-правовых актов (интересно, что многие такие критерии только спустя определённое время начнут оформляться в виде судебных решений по НИО в части движимого и недвижимого имущества). Логика законодательного процесса как будто с самого начала предусматривала введение дополнительных поправок в ряд нормативно-правовых актов, среди которых должен был быть и НК РФ, после условного адаптационного периода, однако таких поправок не последовало.

Подчеркнём, что практика постоянного периодического дезавуирования попыток создания рамок и чётких критериев в определении движимого и недвижимого имущества является серьёзным риск-фактором устойчивости инвестиционного климата в Российской Федерации. Ситуация, когда за относительно короткий срок выходят противоположные постановления Верховного Суда (вернее, Верховный Суд отказывается брать на рассмотрение дело, выводы которого прямо противоречат определению двухлетней давности), когда ФНС России за 5 лет выпускает несколько Писем с различными позициями для учета в работе налоговых инспекций всех уровней, не соответствует принципам построения налоговой системы, а также интересам дальнейшего развития экономики страны. Таким образом, предлагается: абстрагировать институт ЕНК (а также

все сопутствующие ему категории в виде «сложной вещи», «технологической связи» и т. д.) от налогообложения в каждом индивидуальном случае - закрепить в пункте 1 статьи 374 (либо отдельным подпунктом пункта 4 статьи 374) НК РФ законодательно формализованный императив, отрицающий любое влияние института ЕНК и взаимосвязанных с ним «критериев гражданско-правового оборота» на налогообложение НИО (необходимо также внести ряд сопутствующих изменений в части оформления налога на имущество физических лиц). Дальнейшее налоговое регулирование и администрирование должно исходить из обложения отдельных инвентарных объектов, как самостоятельных категориальных системных единиц в бухгалтерском учёте, рассматривая их вне контекста любой функциональной или технологической связи.

На потенциально возможные замечания, что полная ликвидация ЕНК из налогового права не представляется мерой в должной степени обоснованной, ведь само по себе наличие значительных функциональных и технологических связей различных объектов друг с другом должно, так или иначе, учитываться, как факт, соответствующий реальной эксплуатации имущества, заметим следующее. При разработке единого специализированного документа с разграничением движимых и недвижимых объектов могут быть использованы различные критерии и подходы к оценке. Они могут находить разную точку приложения с точки зрения объёма итоговой налоговой нагрузки (исходя из фискальных или стимулирующих задач Правительства РФ; подчеркнём, что именно ввиду данного факта не оценивается бюджетный эффект, ведь в зависимости от тех или иных подходов он может существенно отличаться). Ценность предлагаемых изменений заключается в первую очередь в формализованном подходе и в ликвидации отсутствия ясности по ключевому элементу налогообложения, из-за которого налогоплательщики под воздействием обоснованной (именно обоснованной) паники могут начать трактовать применение тех или иных критериев в судебном постановлении, как абсолютный сигнал к тому, что всё их «неочевидно движимое» имущество будет вскоре признано недвижимым, из-за чего, в свою очередь, снижается свободный денежный поток предприятия (за счёт формирования резервов по оценочным обязательствам) и падает инвестиционная активность (за счёт снижения привлекательности долгостоящих капиталоёмких проектов). Применение единого и унифицированного подхода, где аппаратные ведомства и министерства будут пересматривать соответствующий документ не чаще определённого периода времени, позволит значительно снизить такой негативный эффект и убрать волатильность текущего метода. Как минимум, это будет достигаться за счёт применения перспективного подхода вместо ретроспективного. Документ будет редактироваться «на дату», иными словами, все налогоплательщики будут иметь возможность скорректировать свой налоговый учёт на следующий налоговый (или отчётный) период (напомним, что в настоящий момент в риск-фактор закладываются именно доначисления по НИО в виде соответствующих сумм налога, пени и штрафа за прошлые налоговые периоды). Что касается реальной налоговой нагрузки, то необходимо иметь в виду, что такой документ станет очередным инструментом налоговой политики исполнительной власти, а его применение будет в значительной степени отличаться в зависимости от текущего тренда бюджетных ограничений. В этом плане создание полностью однородной и категоричной системы характеристики имущества маловероятно. Однако в случае, если такая система всё-таки могла бы быть создана, на наш взгляд, в ней бы не было места ЕНК как умозрительной гражданско-правовой конструкции. Причина заключается в логической цепочке справедливого имущественного налогообложения, которую ЕНК неизбежно нарушает. Если мы исходим из концепции стимулирования инвестиционной политики предприятий (а такая задача формулируется в Российской Федерации уже много лет), то мы неизбежно отказываемся

от налогообложения производственного оборудования, машин, станков, некапитальных производственных сооружений, применяя тем самым крайне эффективную меру горизонтального воздействия на экономическую систему (к тому же, со значительным эффектом по отношению к капиталоёмким отраслям, развитие которых, к слову, зачастую считается наиболее приоритетным). Объектом налогообложения, таким образом, будут признаваться только здания и капитальные сооружения, что исторически обосновано в налоговой науке, как способ дополнительного воздействия по ускорению их оборота в формате механизма по исключению ситуаций, где и без того ограниченное число дорогостоящих имущественных объектов служат не в качестве центра притяжения экономического роста, а в качестве инвестиционной недвижимости в руках ограниченного круга рантье (оборудование, в свою очередь, гораздо сильнее подвержено моральному и физическому износу, из-за чего не может в принципе с той же эффективностью использоваться в долгосрочных инвестиционных целях). Так, сама структура ЕНК предусматривает налогообложение существенной части производственного оборудования и некапитальных сооружений, а значит не может рассматриваться в качестве эффективной меры в данном вопросе.

Тем не менее, в качестве альтернативы, важно упомянуть о том, что ЕНК может быть ограничено использован в рамках составления разграничитывающего нормативно-правого акта в виде дополнительной фискальной меры налогового характера по увеличению налоговой нагрузки наиболее прибыльных отраслей народного хозяйства (к примеру, в таком ключе могут рассматриваться добывающие отрасли и отдельные отрасли промышленности). Это возможно в случае установления соответствующих связок между отдельными инвентарными объектами, однако, подчеркнём, что такой подход представляется, во-первых, технически сложно реализуемым, а во-вторых, не отвечающим изначальным предпосылкам настоящего исследования.

Заключение

Подводя итоги проведённого исследования, остановимся на следующих выводах:

- 1) проблема разграничения движимого и недвижимого имущества, несмотря на длительность своего существования в правовом поле, сохраняет свою актуальность. В 2022-2023 гг. наблюдается очередной «перелом» судебной практики в сторону пересмотра относительно недавно устоявшегося подхода к оценке имущества. Новые подходы не соответствуют основополагающим принципам законодательного регулирования имущественного налогообложения;
- 2) анализ макроэкономической статистики показал существенность негативного эффекта, оказываемого волатильностью применяемых подходов к определению движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения, относительно инвестиционного климата в Российской Федерации. Представляется обоснованным, что урегулирование данного вопроса способно оказать значительный положительный эффект в данном направлении;
- 3) изучены и проанализированы наиболее часто встречающиеся в судебной практике критерии движимого и недвижимого имущества на предмет их соответствия цели корректного и гармоничного применения на постоянной основе в законодательной системе. На основе проведённого анализа был представлен концепт предложения по совершенствованию и унификации текущего подхода к характеристике движимого и недвижимого имущества;
- 4) дальнейшее направление развития тематики, на наш взгляд, лежит в проработке

технических подходов к реализации взаимозависимых связей имущественных объектов, а также в части выявления и предотвращения потенциальных рисков развития системы регулирования статуса имущественного объекта для цели налогообложения.

Библиография

1. Правовые основы поимущественного налогообложения: Учебн. пособие / Под общ. ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Статут, 2016.
2. Бобошко, И.В. Имущественное налогообложение: теория и методика: монография. – Йошкар-Ола: Стинг, 2018. – 140 с.
3. Логинова, Т.А. Концептуальные подходы к налогообложению недвижимого имущества и их реализация в налоговых системах стран ОЭСР и Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 9. С. 1-14.
4. Смирнов Д.А. Новации в системе имущественного налогообложения: решены ли старые проблемы // Имущественные отношения в Российской Федерации. – 2017. – № 5 (188). – С. 95-102.
5. Blöchliger, H. Reforming the Tax on Immovable Property // OECD Economics Department Working Papers. – 2015. – № 1205. – С. 1-3.
6. Brzeski, J., Románová, A. and Franzsen, R. The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe // ATI Working Paper. – 2019. – № 19/01. – С. 3-4.
7. Prammer, D. Immovable property: where, why and how should it be taxed // Oesterreichische. – 2020. – № 1090. – С. 12-20.
8. Балакин Р.В., Попов А.А., Шаталов С.Д. Роль налога на имущество организаций в структуре налоговых поступлений в разрезе регионов и видов экономической деятельности. Финансы: теория и практика/Finance: Theory and Practice. – 2023. – № 27(4). – С. 93-103.
9. Богачев С.В., Мандрощенко О.В., Антонова М.Б. Аспекты использования геоинформационных технологий при администрировании имущественных налогов // Экономические системы. – 2024. – № 1. – С. 7-8.
10. Бусыгина А.А. Актуальные вопросы имущественного налогообложения предприятий агропромышленного комплекса (на примере судебной практики) // Право и государство: теория и практика. – 2023. – № 10 (226). – С. 5-7.
11. Данилов К.С. Недвижимая движимость: как налоговики переквалифицируют движимое имущество в недвижимое // Имущественные отношения в РФ. – 2020. – № 6. – С. 75-81.
12. Мирзоев Ю.С. Проблема разграничения движимого и недвижимого имущества в целях налогообложения и пути ее решения // Имущественные отношения в РФ. – 2022. – № 6 (249). – С. 90-94.
13. Макарова К.О. 'Фактический" единый недвижимый комплекс как объект налогообложения по налогу на имущество организаций // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 1. – С. 112-117.
14. Майорова, А.Н. От налога на имущество юридических лиц к налогу на недвижимость [Текст] / А.Н. Майорова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11. – С. 195-198.
15. Вычерова, Н.В. Актуальные проблемы введения налога на недвижимость в Российской Федерации [Текст] / Н.В. Вычерова // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия «История и право». – 2013. – № 3. – С. 19-23.
16. Смирнов, Д.А. Направления развития налогообложения объектов имущества в России [Текст] : монография / Д.А. Смирнов. – Москва: ВивидАрт, 2009. – 250 с.
17. Рабиева, Н. Единый недвижимый комплекс – новый вид недвижимой вещи [Текст] /

Н. Рабиева // Актуальная бухгалтерия. – 2013. – № 12 – С. 35-37.

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 заявленной темы, статья должна быть посвящена характеристике движимого и недвижимого имущества как фактору дестабилизации инвестиционной политики предприятий. Представляется, что в заголовок необходимо вынести контекст налогообложения, который соответствует и содержанию рецензируемой статье и профилю журнала, в который направлены материалы.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных, дедукции и индукции. Ценно, что автор применяет графический инструментарий для представления полученных результатов. Рекомендуется также осуществить систематизацию зарубежного опыта по рассматриваемым вопросам. Это будет представлять интерес для потенциальной читательской аудитории.

Актуальность исследования вопросов, связанных с модернизацией подходов к разграничению движимого и недвижимого имущества в контексте налогообложения, не вызывает сомнения. Это будет интересно и налогоплательщикам, и Федеральной налоговой службе, и научному сообществу. Особенно это важно в контексте обеспечения достижения национальных целей развития Российской Федерации на период до 2030 года.

Научная новизна в представленных на рецензирование материалах присутствует. Она связана, во-первых, со сформулированными рекомендациями по совершенствованию разграничения движимого и недвижимого имущества. Представляется интересным также дать денежную оценку реализации авторских предложений (в т.ч. полученный бюджетный эффект). Также научный интерес представляет таблица, отображающая результаты агрегации релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Структура статьи автором чётко выстроена, но рекомендуется внутренние подзаголовки выделить жирным шрифтом для большей наглядности (в текущей редакции они сливаются с основным текстом и сформированная структуризация не видна, что снижает желание ознакомиться с текстом статьи). Содержание статьи заключается и в представлении результатов обзора научных публикаций, и анализа числовых данных. Положительное впечатление формирует проведённый автором анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики, а также проведённая агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. При этом с учётом специфики журнала и другим аспектов, поднимаемых в данной научной статье, следует заголовок и каждый блок содержания сопроводить пояснениями в налоговом преломлении. Это будет интересно для потенциальной читательской аудитории.

Библиография. Библиографический список состоит из 12 наименований. Обращает на себя внимание отсутствие изученности зарубежных источников, а также слабая проработанность научных публикаций 2023–2024 гг. При проведении доработки рекомендуется обратить на устранение данного замечания особое внимание.

Апелляция к оппонентам. В тексте выявлено обсуждение других научных публикаций. При расширении списка источников рекомендуется также увеличить и этот блок. Это дополнительно усилит научную новизну в рецензируемой научной статье.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного статья

требует доработки, после проведения которой может быть решён вопрос о возможности её опубликования. При проведении качественной доработки (включая корректировку названия и его синхронизацию с содержанием) статья будет востребована у потенциальной читательской аудитории.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Предметом исследования выступают отношения, возникающие в процессе налогообложения имущества организаций.

Методология исследования, использованная автором, основана на следующих методах научного познания: сравнение, анализ, синтез теоретического материала.

Актуальность. Тема, предложенная автором, представляется весьма актуальной. В первую очередь, это обусловлено тем, что налог на имущество организаций является одним из налогов, в отношении которого на уровне государства поставлена задача изменения действующего механизма налогообложения в отношении отдельных объектов.

Научная новизна. Научная составляющая исследования заключается в анализе действующего законодательства, разъяснений уполномоченных органов государственной власти в части классификации объектов на движимое и недвижимое имущество; формировании авторской классификации критериев. В статье приводится цель исследования, в соответствии с которой автором сформулированы задачи. Автором определена практическая значимость, следовало бы уточнить, как именно, налоговые органы могут использовать результаты исследования.

Библиография. Анализ библиографии позволяет сделать вывод о том, что автор изучил научные труды по исследуемой проблематике. Присутствуют иностранные источники, в целом список литературы состоит из 17 наименований. По тексту в скобках представлена ссылка на судебную практику и письма органов государственной власти.

Апелляция к оппонентам. В статье присутствуют адресные ссылки на исследования, частично приводится их критическая оценка.

Стиль, структура, содержание. Стиль статьи является научным, соответствует требованиям журнала. В статье выделены структурные разделы по смысловому принципу.

Автор на хорошем теоретическом уровне проводит анализ статистических данных. Обоснована необходимость классификации имущества в аспекте судебной практики. Интерес вызывает авторский анализ критериев признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства, связанный с унификацией текущего подхода. Выводы автора обоснованы. Задачи исследования выполнены.

В качестве замечаний- рекомендаций хотелось бы отметить следующее.

Автору следует подумать над формулировкой названия статьи «Характеристика движимого и недвижимого имущества для цели налогообложения как фактор дестабилизации инвестиционной политики предприятий». Устоявшимся является выражение «для целей налогообложения». И возникает вопрос, может ли характеристика быть фактором дестабилизации?

Следует доработать статью в соответствии с правилами русского языка. Например: «... критерии недвижимости не отвечают изначальным предпосылкам реформирования НИО, где постулировалось письмо..., что исключение». В которых?

Выводы, интерес читательской аудитории. Представленный материал может открыть

новые перспективы для дальнейших исследований. Он будет интересен тем, кто занимается изучением проблем налогообложения имущества. Статья частично соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение», предъявляемым к такого рода работам, и рекомендуется к публикации с учетом замечаний рецензента.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

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

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

В рецензируемой статье рассматриваются проблемы классификации движимого и недвижимого имущества для целей налогообложения как фактор инвестиционной политики предприятий.

Методология исследования базируется на положениях экономической теории, классических работах по налоговому праву, различными подходами к изучению и выявлению противоречий складывающейся судебной практики, использовании таких методов исследования как диалектический, логический, сравнительно-правовой, метод статистической обработки данных, сравнительный анализ, синтез, метод группировок.

Актуальность работы авторы связывают со структурными проблемами отечественной экономики, вызванными недофинансированием производственных отраслей, с тем, что проблема износа оборудования является одним из ключевых препятствий развития экономического роста в Российской Федерации, а эффективность регулирования налогообложения имущества организаций представляется крайне сомнительной при непоследовательной и достаточно размытой позиции в отношении квалификации имущества.

Научная новизна рецензируемого исследования позиционируется авторами как состоящая в формировании нового подхода к классификации объектов имущества, основанному на критериях, сформировавшихся в рамках судебной практики, а также нацеленному на повышение инвестиционной привлекательности Российской Федерации.

В статье структурно выделены следующие разделы: Введение, Постановка проблемы исследования, Анализ подходов к классификации имущества в аспекте судебной практики, Выводы и предложения по совершенствованию, Заключение и Библиография.

Во введении обоснована актуальность исследования, четко сформулированы его цель и задачи, предмет и объект, научная новизна и практическая значимость. Осуществляя постановку проблемы исследования, авторы справедливо отмечают, что при взимании налога на имущество организаций неизбежно приходится сталкиваться с необходимостью справедливого и прозрачного разграничения движимых и недвижимых объектов. В публикации приведены макроэкономические показатели ряда отраслей российской экономики: производство кокса и нефтепродуктов; производство автотранспортных средств и сопутствующего оборудования; обеспечение электрической энергией, газом и паром. Рассмотрена динамика совокупной стоимости недвижимого имущества, признаваемого объектом налогообложения по налогу на имущество организаций, а также совокупной стоимости, определённой по данным статистических органов. Далее представлен обзор современной судебной практики по квалификации движимого/недвижимого имущества, рассмотрена агрегация релевантных признаков признания имущества движимым/недвижимым для целей налогового законодательства. Авторами внесены предложения по совершенствованию разграничения движимого и недвижимого имущества. В Заключении сформулированы выводы по результатам проведенного исследования – отражены в 4 пунктах.

Библиографический список включает 17 источников – научные публикации отечественных и зарубежных ученых по теме статьи, на которые в тексте имеются адресные ссылки, подтверждающие наличие апелляции к оппонентам. Тематика статьи соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию.

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](mailto: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](mailto: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. [1] 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	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
8	Транзитный характер движения средств по расчетным счетам	Западно-Сибирского округа от 22.07.2019
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).

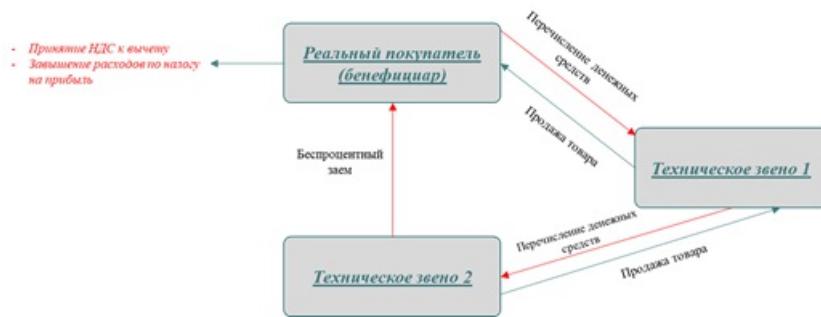


Рисунок 2 – Фактическое отсутствие сделки с вовлечением «технической» организации

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 (делка фиктивно 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	Поставщик ТРУ	Применяется случаях, взаимозависимости покупателя поставщика установлена
		<p>1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, указанной в договоре между покупателем и «технической» организацией</p> <p>2. Доначислить НПО, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НПО, ранее уплаченной в бюджет Поставщиком ТРУ</p>		
Создание формального документооборота при покупке ТРУ у «технической» компании	Фактический НДС	<p>1. Определить реальную стоимость сделки, исходя из суммы, указанной в договоре между поставщиком и «технической» организацией</p> <p>2. Доначислить НДС, исходя из реальной стоимости сделки с учётом суммы НДС, ранее принятой к вычету Покупателем ТРУ</p>	Покупатель ТРУ	Применяется случаях, взаимозависимости покупателя поставщика установлена

			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	

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

Англоязычные метаданные

On taxation of small business in the context of integration of new regions

Pianova Marina Vladimirovna

PhD in Economics

Senior Researcher; Institute for Research on Socio-Economic Transformations and Financial Policy, Financial University under the Government of the Russian Federation

49 Leningradsky Prospekt str., Moscow, 125993, Russia

✉ marinapyanova@mail.ru



Abstract. The subject of the study is the mechanism of tax support for small businesses from the perspective of successful adaptation of taxpayers of southwestern subjects to the tax conditions of the Russian Federation. The paper examines the peculiarities of taxation of small businesses in the Donetsk and Lugansk People's Republics, Zaporizhia and Kherson regions, identifies some specific features of the development of small business in regions with high-risk conditions of activity. The hypothesis is formulated that changes in tax legislation regarding the simplified taxation system, which come into force on 1.01.2025, may be extremely negative for the absolute majority of taxpayers in the analyzed regions. The author focuses on the need to introduce temporary norms aimed at maintaining the level of tax burden of small businesses, even in conditions of low budget provision of new subjects of the Russian Federation, along with traditional methods of scientific analysis, such methods as a retrospective analysis of the development of small businesses; analysis of forms of statistical tax reporting of the Federal Tax Service of Russia; elements of the modeling method – for forecasting the performance indicators of taxpayers and the tax burden in the event of changes in tax legislation. In the course of the study, the following tasks were solved and the relevant conclusions were formulated:

- the dynamics of the number of small businesses in the southwestern regions of the Russian Federation is analyzed; it is determined that the growth rate of the number of taxpayers significantly exceeds the national average, while almost 80% of taxpayers belong to micro-businesses;
- the specifics of taxation of small businesses in new territories and its impact on the level of tax burden are studied taxpayers. It has been revealed that the tax burden of SMEs in the new subjects of the Russian Federation is significantly lower than in regions with a comparable level of "subsidization" due to the introduction of reduced regional tax rates and a reduced tariff of insurance premiums;
- assumptions are formulated that the new norms of the Tax Code of the Russian Federation regarding taxpayers of the USN may be the reason for a significant increase in the tax burden of small businesses;
- separate recommendations have been formulated on the introduction of temporary tax measures that ensure the preservation of the tax burden and promote integration processes.

Keywords: tax burden, tax incentives, new subjects of the Russian Federation, small entrepreneurship, tax potential, micro business, special tax regimes, integration of new territories, new regions, small business

References (transliterated)

1. Malis N.I. Gorokhova N.A., Kiviko I.V. Problemy i perspektivy byudzhetnoi i nalogovoi politiki Respubliki Krym // Finansy. 2015. № 5. S. 31-36.
2. Lobyntsev A.A. Gosudarstvennaya podderzhka biznesa v period sanktsii// Ekonomika, biznes, innovatsii. Sbornik statei XIX Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Penza: Nauka i Prosveshchenie (IP Gulyaev G.Yu.), 2022. S. 167-170.
3. Andreeva O.V., Kostoglodova E.D., Kurinova Ya.I. Nalogovye instrumenty podderzhki malogo i srednego predprinimatel'stva v Rossii // Upravlencheskii uchet. 2021. № 3-1. S. 133-145.
4. Malis N.I. Nalogovye novatsii i natsional'nyi proekt po malomu predprinimatel'stvu // Finansy. 2022. № 4. S. 23-287.
5. Polinskaya M.V. Nalogovye instrumenty finansovoi podderzhki sub"ektor malogo i srednego predprinimatel'stva: monografiya. Krasnodar: Izdatel'stvo "Magarin Oleg Grigor'evich", 2023. 100 s.
6. Simonov S.G. Strategic alternatives of overcoming economic sanctions of the West by Russian entrepreneurship // Vestnik Toraigyrov universiteta. Ekonomicheskaya seriya. 2023. Iss. 2. P. 79-89.
7. Get'man V.G. Sovershenstvovanie zakonodatel'noi bazy po primeneniyu uproshchennoi sistemy nalogoooblozheniya // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2020. T. 13. № 1. S. 108-113.
8. Goncharenko L.I., Mel'nikova N.P. Nalogovye instrumenty stimulirovaniya razvitiya malogo i srednego predprinimatel'stva: istoricheskii aspekt i perspektivy razvitiya v Rossii // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2022. T. 15. № 6. S. 122-133.
9. Sidorenko K.A. Otsenka izmeneniya nalogovoi nagruzki na malyi biznes // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2021. № 12-3(82). S. 62-65.
10. Ryabicheva O.I., Gadzhieva M.R. Osobennosti nalogovogo regulirovaniya sub"ektor malogo predprinimatel'stva v Rossii // Ekonomika i predprinimatel'stvo. 2022. № 10(147). S. 716-721.
11. Karaev A.K., Ponkratov V.V. Vzaimosvyaz' finansovogo razvitiya i ekonomicheskogo rosta Rossii (2000-2022 gody) // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2024. T. 17. № 2. S. 17-26.
12. Panskov V.G. O perestroike sistemy nalogoooblozheniya malogo predprinimatel'stva // Finansy. 2022. № 1. S. 13-19.
13. P'yanova M.V. Ob effektivnosti mer nalogovoi podderzhki malogo predprinimatel'stva // Kuznechno-shtampovochnoe proizvodstvo. Obrabotka materialov davleniem. 2024. № 5. S. 158-171.
14. Sushchii S. Ya. Severnoe Prichernomor'e-Priazov'e: demografo-ekonomicheskii potentsial i perspektivy khozyaistvennogo razvitiya novykh regionov Rossii // Regionologiya. 2024. T. 32, № 2(127). S. 345-367.
15. Polovyan A. V., Lepa R. N., Grinevskaya S. N. Promyshlennyi suverenitet i razvitiye novykh regionov Rossii // Problemy prognozirovaniya. 2024. № 2(203). S. 61-72.
16. Druzhinin A. G. Novye sub"ekty Rossiiskoi Federatsii: spetsifikasi, trendy, potentsial razvitiya // Nauchnaya mysl' Kavkaza. 2022. № 4(112). S. 62-74.
17. Orlov S. L., Stroev P. V. O nekotorykh osobennostyakh vkhozhdeniya v natsional'noe prostranstvo Rossii i ob ekonomicheskem potentsiale novykh territorial'nykh obrazovanii // Vestnik ekonomiki, prava i sotsiologii. 2022. № 4. S. 39-43.
18. Saidasheva M. V. Osnovnye napravleniya pravovoi integratsii novykh sub"ektor Rossii v obshchefederal'noe pravovoe pole v chasti agrarnogo sektora // Pravo i biznes. 2023. № 3. S. 47-48.

Long-term transformation of fiscal instruments under sanctions pressure: Iran's experience and its relevance to Russia

Volkov Denis Maksimovich

Postgraduate student; Faculty of Taxes, Auditing and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation; Head of the Tax Planning Department; Kupishuz LLC

117041, Russia, Moscow, Admiral Lazarev str., 43, sq. 197

✉ 230363@edu.fa.ru



Polezharova Lyudmila Vladimirovna

Doctor of Economics

Professor; Department of Taxes and Tax Administration; Financial University under the Government of the Russian Federation

15 Verkhnyaya Maslovka str., office 505, Moscow, 127083, Russia

✉ lvpolezharova@fa.ru



Abstract. The subject of this study is the Iranian tax system and its changes in the context of international sanctions that have been in effect against the country for several decades. Given that Iran's fiscal system has undergone a number of significant changes during the period of sanctions pressure, the experience of this country is relevant for Russia both in terms of possible tools aimed at stabilizing the economy and in terms of forecasting trends in the transformation of the tax system. The analysis and characteristics of Iranian tax system is carried out through the prism of its adjustment and changes necessary to ensure the country's fiscal stability in the face of sanctions pressure. Data published by the World Bank and the Central Bank of Iran are used as sources. The purpose of the study is to characterize and identify Iranian positive experience in changing the tax system under the conditions of sanctions pressure and to develop recommendations for its application in Russia. The research methods used are analysis, synthesis, induction, and classification. The following indicators are used: the tax burden, the share of taxes in the total amount of state budget revenues, the share of individual tax payments in the total amount of tax payments. The data are analyzed in dynamics for the period 1972 – 2020. A graphical way of presenting data is used to visualize the results of the analysis. As a result of the analysis, it is concluded that taxes under the conditions of sanctions become an alternative source of income for the state budget of Iran. Meanwhile the structure of the country tax payments has undergone significant changes, as a result of which the role of insurance premiums and indirect taxes (primarily VAT) has significantly increased. Iranian experience is relevant for Russia. Thus, the result of the analysis demonstrates that due to the fact that sanctions are a significant barrier to foreign trade, taxation becomes, in fact, the only source of government revenue, and the fiscal function of taxes becomes dominant. In this regard, an increase in the nominal corporate profits tax rate by 5 percentage points while maintaining the existing preferential mechanisms, as well as progressive five-stage taxation of personal income, becomes a logical and justified tool for replenishing the state budget, which allows achieving the task.

Keywords: taxation, indirect taxes, state budget, structure of tax revenues, tax payments, state revenue, tax burden, sanctions, Iran, transformation

References (transliterated)

1. Zernova L. E. Klassifikatsiya sanktsii i riskov iz-za vvedeniya sanktsii / Zernova L. E., Farzanian M. // Innovatsionnye tekhnologii upravleniya i prava. – 2014. – № 3 (10).
2. Arkhipova V. V. Razvitie mezhdunarodnykh sanktsionnykh rezhimov: istoricheskii aspekt / Arkhipova V. V., Komolov O. O. // Rossiiskii vneshneekonomicheskii vestnik. – 2016. – № 3.
3. Timofeev I. N. Politika sanktsii: tseli, strategii, instrumenty: khrestomatiya. Izdanie 2-e, pererabotannoe i dopolnennoe / Timofeev I. N., Morozov V. A., Timofeeva Yu. S. // Rossiiskii sovet po mezhdunarodnym delam (RSMD). – 2020.
4. Timofeev I. N. «Sanktsii za narushenie sanktsii»: prinuditel'nye mery ministerstva finansov SShA protiv kompanii finansovogo sektora / Polis. Politicheskie issledovaniya. – 2020. – № 6.
5. Timofeeva Yu. S. Sanktsii i prinuditel'nye mery SShA v otnoshenii kompanii finansovogo sektora / Finansovyj zhurnal. – 2021. – № 4.
6. Marganiya O. L. Sed'moi mezhdunarodnyi ekonomicheskii simpozium – 2023. Materialy mezhdunarodnykh nauchnykh konferentsii 20-22 aprelya 2023 g.: X Mezhdunarodnaya nauchno-prakticheskaya konferentsiya «Ustoichivoe razvitiye: obshchestvo i ekonomika»; XX Mezhdunarodnaya konferentsiya «Evolyutsiya mezhdunarodnoi torgovoi sistemy: problemy i perspektivy»; XXIX Mezhdunarodnaya nauchno-prakticheskaya konferentsiya «Aktual'nye problemy menedzhmenta: upravlenie v usloviyakh novykh vyzovov vneshnei sredy»; VIII Mezhdunarodnaya nauchnaya konferentsiya «Sokolovskie chteniya «Bukhgalterskii uchet: vzglyad iz proshloga v budushchhee»; Mezhdunarodnaya konferentsiya molodykh uchenykh-ekonomistov «Razvitie sovremennoi ekonomiki Rossii» / Marganiya O. L., Titov V. O. // OOO «Skifiya-print». – 2023.
7. Kolpakova G. M. Sistema pokazatelei nalogovogo analiza: metodologicheskie osnovy / Kolpakova G. M., Evdokimova Yu. V. // Rossiiskaya ekonomika: vzglyad v budushchhee. Materialy V Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Otv. red. Radyukova Ya. Yu. – 2019.
8. Zinov'ev A. G. Korrelyatsionnyi analiz vliyaniya sanktsii na fondovye i otrazhlye indeksy stran-initsiatorov sanktsii i stran, podverzhennykh sanktsiyam / Zinov'ev A. G., Dubina I. N., Kuz'min P. I. // Ekonomika. Professiya. Biznes. – 2024. – № 1.
9. Castellum.AI: Russia Sanctions Dashboard : ofits. sait. – URL: <https://www.castellum.ai/russia-sanctions-dashboard> (data obrashcheniya: 27.05.2024).
10. Timofeev I. N. Sanktsii protiv Irana: uroki dlya Rossii v novykh mezhdunarodnykh usloviyakh / Timofeev I. N., Sokol'shchik Yu. S., Morozov V. A. // Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Mezhdunarodnye otnosheniya. – 2022. – T. 15. – № 4.
11. The World Bank: World Bank Open Data : ofits. sait. – URL: <https://data.worldbank.org/> (data obrashcheniya: 27.05.2024).
12. Kamshukova O. V. Sanktsii v otnoshenii Irana: tseli i posledstviya / Ekonomicheskie i sotsial'nye problemy Rossii. – 2016. – № 2.
13. Kozhanov N. A. Iran's Economy under Sanctions: Two Levels of Impact / Russia in global affairs. – 2022. – Vol. 20. – No. 4.
14. Sineok M. N. Otsenka neftyanykh dokhodov Irana iskhodya iz analiza vzaimodeistviya Irana i SShA / Sineok M. N., Gribanich V. M. // Vestnik Rossiiskogo universiteta druzhby narodov. Seriya: ekonomika. – 2021. – T. 29. – № 2.
15. Heydari-Malayeri M. A concise review of the Iranian calendar / Paris Observatory. – 2006.

16. Central Bank of the Islamic Republic of Iran: Government Budget and Fiscal Data : ofits. sait. – URL: <https://www.cbi.ir/category/3394.aspx> (data obrashcheniya: 27.05.2024).
17. Nikolaev I. A. Analiticheskaya otsenka nalogovoi nagruzki v rossiiskoi ekonomike / Komitet RSPP po nalogovoi politike. – 2016.
18. Iran's Government Plans To Increase Taxes Amid Economic Crisis // Iran International : elektron. zhurn. – 2023. – URL: <https://www.iranintl.com/en/202311237742>. Data publikatsii: 11.23.2023.
19. Yousefi K. The Double Dividend of a Joint Tariff and VAT Reform: Evidence from Iran / Yousefi K., Vesal M. // Munich Personal RePEc Archive. – 2021. – No. 107377.
20. Chumakova A. I. Vliyanie fiskal'noi funktsii nalogov na razvitiye regionov / III Makhmutovskie chteniya. Upravlenie sotsial'no-ekonomicheskim razvitiem regiona v usloviyakh vneshnikh vyzovov. Sbornik nauchnykh trudov Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. – 2024.

Theoretical and applied aspects of the development of tax planning at enterprises in modern conditions

Orobinskaia Irina Viktorovna

Doctor of Economics

Associate Professor, Taxes and Taxation Department, Voronezh State Agricultural University

394087, Russia, Voronezh region, Voronezh, Mchurina str., 1

✉ orob-irina@yandex.ru



Abstract. The subject of the study is a set of financial relations arising in the process of taxation of economic entities operating in modern conditions. The object of the study is the taxation process, as well as a set of tax planning methods for the activities of business entities. The practical application of the tax planning process in modern conditions should be considered in the aspect of the development of the state, both at the level of its social and economic potential. This paradigm indicates that the interests of the state contribute to the improvement of business development concepts and fully satisfy the interests of both parties. The entire tax planning system is aimed at one ultimate goal – increasing the profit of an economic entity. In this regard, its effectiveness can be assessed only by the degree of influence of the methods used on the financial results of the organization's activities. The substantiation of the theoretical propositions obtained in the course of the study is provided by the use of methods: structural-logical, system-functional and comparative analysis. In solving specific tasks, methods of analysis, indexing, grouping, sampling, comparison and generalization, the index method and other methods of scientific research were used. The scientific novelty lies in the substantiation of the idea of the need to ensure the coordinated application of the taxation and tax planning process, as well as the choice of the optimal form of tax planning due to the main groups of factors. Such as: entrepreneurial factors, economic policy of the state, factors related to the planning process.

Along with this, the applied nature of the study revealed that in most cases, the duties in the field of tax planning are not fixed in the job descriptions of business entities. A list of measures to eliminate these shortcomings is proposed, namely: to form a tax planning system in accordance with the organizational structure of the enterprise; to develop a forecast three-year tax budget; to combine the tax budget and the schedule of tax payments; to apply methods of tax optimization of VAT and corporate income tax.

Keywords: the tax rate, tax base, planning methods, tax period, tax burden, VAT, income tax, tax optimization, tax planning, taxation

References (transliterated)

1. Abdulaeva B.K. Dibirgadzhieva F.S. Metodologicheskie podkhody k ponyatiyu nalogovogo planirovaniya // Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya. 2014. – № 21. – S. 114-117.
2. Deich O.I. Optimizatsiya raskhodov na soderzhanie osnovnykh sredstv v usloviyakh krizisa // O.I. Deich / Klima, ekologiya, sel'skoe khozyaistvo Evrazii: materialy KhII mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, p. Molodezhnyi, 2022 . – S. 553-541.
3. Borovitskaya M.V. Rol' nalogovogo planirovaniya v sisteme ekonomiceskoi bezopasnosti sub"ektov malogo i srednego biznesa. / M.V. Borovitskaya // Ekonomiceskie nauki. – 2023. – № 218 – S. 84-89.
4. Dem'yanov A.S., Stetsyuk V.I. Aktual'nye problemy nalogovogo kontrolya Rossii i puti ikh resheniya / A.S. Dem'yanov, V.I. Stetsyuk // Ekonomika i sotsium. – 2023. – № 1-1 (104) – S. 215-220.
5. Elovatskaya T.A., Orobinskaya I.V., Bryantseva L.V. Nalog na pribyl' organizatsii: otsenka dinamiki i osobennosti mekhanizma ego optimizatsii v RF // Nalogi i nalogoooblozhenie. 2018. № 1. S. 37-48. DOI: 10.7256/2454-065X.2018.1.24676 URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_24676.html
6. Zaripova N.D. Nalogovaya nagruzka i ee vozdeistvie na khozyaistvennyu aktivnost' organizatsii // Ekonomika, Statistika i Informatika. 2014. № 1. S. 54-58.
7. Zinov'eva Yu.S. Primenenie uchetnykh instrumentov dlya tselei finansovogo planirovaniya korporatsii / Yu.S. Zinov'eva // Nauchnye issledovaniya i razrabotki. Ekonomika. – 2023. – T. 11. № 1 – S. 8-15.
8. Kozhanchikov O.I., Shalaev I.A. Nalogovyj kontrol' v sisteme nalogovogo administrirovaniya i napravleniya ego razvitiya / O.I. Kozhanchikov, I.A. Shalaev // Srednerusskii vestnik obshchestvennykh nauk. – 2023. – T. 18. № 1 – S. 159-178.
9. Lomakin Yu.I. Ponyatie i printsipy nalogovogo planirovaniya / Yu.I. Lomakin // Molodoi uchenyi. – 2023. – № 1 (448) – S. 90-92.
10. Medvedev A. N. Kak planirovat' nalogovye platezhi. Prakticheskoe rukovodstvo dlya predprinimatelei. – M.: INFRA-M, 2010.
11. Orlova M.Yu., Parshina S.S. Vnutrenniy nalogovyj kontrol': poetapnoe vnedrenie na osnove risk-orientirovannogo podkhoda / M.Yu. Orlova, S.S. Parshina // Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh. – 2023. – № 4 (556). – S. 12-24.
12. Orobinskaya I.V. Kontseptual'nye podkhody regulirovaniya mekhanizma nalogoooblozheniya agropromyshlennogo kompleksa // Nalogi i nalogoooblozhenie. 2017. № 1. S. 13-21. DOI: 10.7256/2454-065X.2017.1.21721 URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_21721.html
13. Ripol'-Saragosi L.G., Korenyakina N.N. Nalogovoe planirovaniye v sisteme finansovogo obespecheniya transportnykh predpriyatiy / L.G. Ripol'-Saragosi, N.N. Korenyakina // Nauka i obrazovanie: khozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie. – 2023. – № 1 (152) – S. 79-87.
14. Tikhonova, A. V. Nalogovaya nagruzka i inye motivy zakonoposlushnogo povedeniya

- fizicheskikh lits // Ekonomika. Nalogi. Pravo. – 2021. – T. 14, № 2. – S. 169-178.
15. Medyukha, E. V. Vliyanie nalogovoi nagruzki na finansovo-khozyaistvennyu deyatel'nost' predpriyatiya / E. V. Medyukha, E. V. Artyushenko // Vektor ekonomiki. – 2019. – № 10(40). – S. 14.
16. Nalogi i nalogovaya sistema Rossiiskoi Federatsii / Goncharenko L.I., Advokatova A.S., Goncharenko A.E., Zvereva T.V., Karpova G.N., Kashirina M.V., Lipatova I.V., Malkova Yu.V., Mandroshchenko O.V., Mel'nikova N.P., Migashkina E.S., Pinskaya M.R., P'yanova M.V., Savina O.N., Smirnov D.A., Smirnova E.E., Tikhonova A.V., Yushkova O.O. Uchebnik / Ser. 76 Vysshee obrazovanie (3-e izd., per. i dop). Moskva, 2023.
17. Kharitonova A.E. Prognozirovaniye nalogovoi nagruzki sel'skokhozyaistvennykh predpriyatiy metodami mashinnogo obucheniya // Nalogi i nalogoooblozhchenie. 2023. № 4. S. 28-38. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.4.43917 EDN: VUBDLU URL: https://e-notabene.ru/ttmag/article_43917.html

Problems of classification of movable and immovable property for tax purposes as a factor in the investment policy of enterprises

Krokhmal Daniil Dmitrievich

Student; Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation

55 Leningradsky Ave., Moscow, 125167, Russia

 daniil.krohmal.dm@mail.ru



Abstract. The paper considers the problem of differentiation of movable and immovable property in the aspect of destabilization of the investment climate in the Russian Federation. Based on the analysis of the dynamics of macroeconomic indicators in connection with the direction of development of judicial practice in recent years, the relevance and significance of the negative effect exerted by the volatility of the approaches used to assess the characteristics of fixed assets on the investment policy of enterprises is substantiated. In particular, attention is focused on the dynamics of the share of the total value of taxable real estate in its total aggregate. The author aggregates the fundamental signs of recognition of property as movable/immovable for the purposes of tax legislation, evaluates them for compliance with the principles of building the tax system and the declared goals of tax policy, thereby identifying the fundamental basis for further reform of property taxation. The following research methods are used in the work: dialectical, logical, comparative legal, statistical data processing method, comparative analysis, synthesis, method of grouping and tabular presentation of information. The study suggests a formula for developing directions for improving the mechanism of property classification for tax purposes as a factor in the growth of investment attractiveness in the Russian Federation. The author emphasizes the many internal contradictions of the definition of immovable property in civil legislation in the case of its application for the purpose of characterizing property in the tax aspect, and therefore proposes to limit its use to additional parameters. The proposed new approach to the classification of fixed assets is based not around the assessment of specific property objects, but around groups and clusters of such objects combined according to the accounting procedure, which will eliminate the shortcomings of current approaches to property classification.

Keywords: immovable property, movable property, taxation procedure, property taxation,

movable and immovable, investment activity, classification of property, investment, real estate, property tax

References (transliterated)

1. Pravovye osnovy poimushchestvennogo nalogooblozheniya: Uchebn. posobie / Pod obshch. red. S.G.Pepelyaeva. – M.: Statut, 2016.
2. Boboshko, I.V. Imushchestvennoe nalogooblozhenie: teoriya i metodika: monografiya. – Ioshkar-Ola: String, 2018. – 140 s.
3. Loginova, T.A. Kontseptual'nye podkhody k nalogooblozheniyu nedvizhimogo imushchestva i ikh realizatsiya v nalogovykh sistemakh stran OESR i Rossiiskoi Federatsii // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2017. – № 9. S. 1-14.
4. Smirnov D.A. Novatsii v sisteme imushchestvennogo nalogooblozheniya: resheny li starye problemy // Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii. – 2017. – № 5 (188). – S. 95-102.
5. Blöchliger, H. Reforming the Tax on Immovable Property // OECD Economics Department Working Papers. – 2015. – № 1205. – S. 1-3.
6. Brzeski, J., Románová, A. and Franzsen, R. The evolution of property taxes in post-Socialist countries in Central and Eastern Europe // ATI Working Paper. – 2019. – № 19/01. – C. 3-4.
7. Prammer, D. Immovable property: where, why and how should it be taxed // Oesterreichische. – 2020. – № 1090. – S. 12-20.
8. Balakin R.V., Popov A.A., Shatalov S.D. Rol' nalog na imushchestvo organizatsii v strukture nalogovykh postuplenii v razreze regionov i vidov ekonomicheskoi deyatel'nosti. Finansy: teoriya i praktika/Finance: Theory and Practice. – 2023. – № 27(4). – S. 93-103.
9. Bogachev S.V., Mandroshchenko O.V., Antonova M.B. Aspekty ispol'zovaniya geoinformatsionnykh tekhnologii pri administrirovaniyu imushchestvennykh nalogov // Ekonomicheskie sistemy. – 2024. – № 1. – S. 7-8.
10. Busygina A.A. Aktual'nye voprosy imushchestvennogo nalogooblozheniya predpriyatiyu agropromyshlennogo kompleksa (na primere sudebnoi praktiki) // Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika. – 2023. – № 10 (226). – S. 5-7.
11. Danilov K.S. Nedvizhimaya dvizhimost': kak nalogoviki perekvalifitsiruyut dvizhimoe imushchestvo v nedvizhimoe // Imushchestvennye otnosheniya v RF. – 2020. – № 6. – S. 75-81.
12. Mirzoev Yu.S. Problema razgranicheniya dvizhimogo i nedvizhimogo imushchestva v tselyakh nalogooblozheniya i puti ee resheniya // Imushchestvennye otnosheniya v RF. – 2022. – № 6 (249). – S. 90-94.
13. Makarova K.O. 'Fakticheskii' edinyi nedvizhimyi kompleks kak ob'ekt nalogooblozheniya po nalogu na imushchestvo organizatsii // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2021. – № 1. – S. 112-117.
14. Maiorova, A.N. Ot nalog na imushchestvo yuridicheskikh lits k nalogu na nedvizhimost' [Tekst] / A.N. Maiorova // Ekonomika i predprinimatel'stvo. – 2014. – № 11. – S. 195-198.
15. Vycherova, N.V. Aktual'nye problemy vvedeniya nalog na nedvizhimost' v Rossiiskoi Federatsii [Tekst] / N.V. Vycherova // Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya «Istoriya i pravo». – 2013. – № 3. – S. 19-23.
16. Smirnov, D.A. Napravleniya razvitiya nalogooblozheniya ob'ektov imushchestva v

- Rossii [Tekst] : monografiya / D.A. Smirnov. – Moskva: VividArt, 2009. – 250 s.
17. Rabieva, N. Edinyi nedvizhimyi kompleks – novyi vid nedvizhimoi veshchi [Tekst] / N. Rabieva // Aktual'naya bukhalteriya. – 2013. – № 12 – S. 35-37.

On the issue of determining the actual tax liabilities in transactions with "high tech" companies

Tipikina Valeriya Alekseevna

Student; Faculty of Taxes, Auditing and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation
Researcher at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting; Financial University under the Government of the Russian Federation

15 Verkhnyaya Maslovka str., Moscow, 127083, Russia

✉ Lera_Xemmo@mail.ru



Bondarev Maksim Aleksandrovich

Graduate student; Faculty of Taxes, Auditing and Business Analysis; Financial University under the Government of the Russian Federation
Researcher at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting; Financial University under the Government of the Russian Federation

15 Verkhnyaya Maslovka str., Moscow, 127083, Russia

✉ bondarr2001@yandex.ru



Abstract. The article is devoted to the issues of improving the methodology for determining valid tax liabilities (BOTTOM) in transactions with "high tech" companies. It is noted that due to the increase in the number of "high tech" companies, the question arises not only of the control of their chain of exchange of goods/works/services, but also of determining the rules for calculating the taxes. In this regard, the aim of the article is to develop a methodology for determining the tax liabilities when identifying transactions carried out with "high tech" companies based on an analysis of existing judicial practice. The object of scientific work is a set of socio-economic relations that arise in the process of determining the BOTTOM. The subject of the study is the methodology for determining the actual tax liabilities (BOTTOM) in transactions with "high tech" companies. The research methodology is based on the use of tools and methods for the analysis and synthesis of judicial practice, tabular and graphical methods of data visualization. The scientific novelty of this study lies in the adaptation of the general conceptual methodology for determining the actual tax obligations of Tikhonova A.V. in relation to such a type of tax schemes as a transaction with high tech companies. In the end of the article, transactions with "high tech" companies were classified, the basic method of calculating the BOTTOM for each of the types of transactions considered was determined, the main risk markers of tax evasion schemes in transactions with "high tech" companies were identified, and measures of the tax authority to prove the fact of participation of a "high tech" organization in the transaction were formulated. Thus, the article has meaningful practical significance and will be useful to a wide range of specialists from both tax authorities and consulting organizations.

Keywords: Tax evasion, Personal income tax, Transport tax, Unjustified tax benefit, Property tax, Income tax, Valid tax liabilities, Calculation method, The actual method, A technical company

References (transliterated)

1. Vachugov I.V., P.V. Sedaev "Zakat" epokhi firm-"odnodnevok": illyuziya ili real'nost'? // Voprosy ustoichivogo razvitiya obshchestva. 2021. № 9. S. 50-57.
2. Golenev V.V. Raschetnyi metod opredeleniya deistvitel'nogo razmera nalogovykh obyazatel'stv: problemy primeneniya v usloviyakh otsutstviya metodologicheskikh podkhodov // Yuridicheskaya nauka. 2021. № 1. S. 20-26.
3. Detkova Yu.S. Nalogovye riski i posledstviya pri podmene trudovykh dogоворов // Innovatsii i investitsii. 2024. № 8. S. 443-445.
4. Evpryntsev I.S. Ponyatie i sushchnost' termina "nalogovaya rekonstruktsiya" v nalogovom prave Rossiiskoi Federatsii // Nauka XXI veka: aktual'nye napravleniya razvitiya. 2023. № 2-2. S. 373-377.
5. Zvankov V.V. Nekotorye aspekty ustanovleniya deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv: sudebnaya praktika // Nalogovaya politika i praktika. 2022. № 11 (239). S. 23-27.
6. Il'in A.V. Deistvitel'noe nalogovoe obyazatel'stvo organizatsii po nalogu na pribyl': problemy teorii i praktiki // Vestnik RGGU. Seriya: Ekonomika. Upravlenie. Pravo. 2023. № 4. S. 100-125. DOI: 10.28995/2073-6304-2023-4-100-125.
7. Il'in A.V. Teoriya i praktika opredeleniya deistvitel'nogo nalogovogo obyazatel'stva individual'nogo predprinimatatelya po NDFL // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2023. T. 16. № 5. S. 125-136.
8. Kaverina E.Yu. Aktual'nye voprosy nalogovogo administrirovaniya: "nalogovaya rekonstruktsiya" v usloviyakh primeneniya stat'ya 54.1 NK RF // Finansovaya ekonomika. 2023. № 7. S. 165-169.
9. Kaverina E.Yu. Deistvitel'noe nalogovoe obyazatel'stvo: sushchnost' ponyatiya, pravovoe obosnovanie i osobennosti rascheta // Finansy i kredit. 2022. T. 28. № 9(825). S. 2102-2118. DOI: 10.24891/fc.28.9.2102.
10. Kaverina E.Yu. Metodika nalogovoi rekonstruktsii kak protsedury opredeleniya razmera deistvitel'nogo nalogovogo obyazatel'stva // Aktual'nye voprosy nalogoooblozheniya, nalogovogo administrirovaniya i ekonomiceskoi bezopasnosti : Sbornik nauchnykh statei VI-i Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Kursk, 07 oktyabrya 2022 goda / Otv. redaktor L.V. Afanas'eva. Kursk: Yugo-Zapadnyi gosudarstvennyi universitet, 2022. S. 136-145.
11. Kovaleva A.A. Problema primeneniya raschetnogo metoda ischisleniya nalogov pri umyshlennom ispol'zovanii nalogoplatel'shchikom «tehnicheskikh kompanii» // Vserossiiskii forum molodykh issledovanii-2022 : Sbornik statei Vserossiiskoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Petrozavodsk, 27 sentyabrya 2022 goda. Petrozavodsk: Mezhdunarodnyi tsentr nauchnogo partnerstva «Novaya Nauka» (IP Ivanovskaya I.I.), 2022. S. 18-23.
12. Litovtseva Yu.V. FNS Rossii ob ocherednosti nalogovykh obyazatel'stv v bankrotstve: zhelaemoe ili deistvitel'noe? // Nalogoved. 2023. № 12. S. 44-51.
13. Monakhova O.V. Evolyutsiya nalogovoi rekonstruktsii v ramkakh primeneniya stat'i 54.1 NK RF // Aktual'nye voprosy sovremennoi ekonomiki. 2022. № 6. S. 116-123.
14. Novopashin, I.Yu. Nalogovaya rekonstruktsiya razmera priznannykh raskhodov pri izmenenii yuridicheskoi kvalifikatsii sdelki, sovershennoi vzaimozavisimymi uchastnikami nalogovykh pravootnoshenii // Teoriya prava i mezhgosudarstvennykh otnoshenii. 2022. T. 2. № 5(25). S. 257-263.
15. Polozkov D.S. Opredelenie deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv primenitel'no k polozheniyam stat'i 54.1 NK RF // Nalogovaya politika i praktika. 2021. № 5(221). S. 46-49.

16. Ryabova E.V., Khoruzhii V.I. Pravovye aspekty rascheta deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv // Nalogi. 2024. № 3. S. 2-8.
17. Savel'ev O.N. Grazhdanskoe zakonodatel'stvo v regulirovaniii trudovykh otnoshenii: problema podmeny truovogo dogovora grazhdansko-pravovym // Sborniki konferentsii NITs Sotsiosfera. 2021. № 24. S. 16-19.
18. Tikhonova A.V. Razrabortka edinoi metodiki opredeleniya deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv // Finansy. 2024. № 4. S. 36-43.
19. Sholomitskaya I.V. Vzaimosvyaz' trudovykh i grazhdansko-pravovykh otnoshenii v IT-sfere // Vestnik Belorusskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta. 2020. № 4 (141). S. 90-96.
20. Yakushev R.V., Sedova A.D. Proaktivnyi podkhod pri dokazyvaniii dobrosovestnosti // Nalogovaya politika i praktika. 2024. № 3(255). S. 40-44.