

[www.aurora-group.eu](http://www.aurora-group.eu)  
[www.nbpublish.com](http://www.nbpublish.com)

# НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

*научно-практический журнал*



*AURORA Group s.r.o.*  
*nota bene*



## Выходные данные

Номер подписан в печать: 05-01-2025

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](http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php)

## Publisher's imprint

Number of signed prints: 05-01-2025

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

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Khristina 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 distsiplin, 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](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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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 (единый 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.

**Толстомятенко 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.

**Тютюрюков 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 Имеда 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 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 УДПОП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: [rwmms@rambler.ru](mailto:rwmms@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](mailto: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](mailto: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 МОПР, 9, кв. 42, [ms.Bobrova\\_AV@mail.ru](mailto:ms.Bobrova_AV@mail.ru)

**Боровикова Елена Владимировна** - доктор экономических наук, Российская 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](mailto: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](mailto: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 Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, [efrta@mail.ru](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:anton19742006@yandex.ru)

**Рощупкина 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](mailto: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](mailto: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](mailto: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, [svetananarutto@yandex.ru](mailto:svetananarutto@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 207I. [ed2002@mail.ru](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:tana.itl@mail.ru)

**Ayupova Zaure Karimovna** - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, [zaure567@yandex.ru](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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.e-notabene.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 сноску, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноску 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 уголками (« ») 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](mailto: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 невозстановимые 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. Особенно важно задокументировать точный 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

Грошев С.А. Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования	1
Шамаев С.А. Цифровизация администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС: инновационные подходы и проблемы гармонизации	19
Кричевский Е.Н. Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций	34
Мельникова Н.П., Юдин Е.С. К вопросу о целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми	49
Ковалев В.А. Бюджетно-налоговые инструменты достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации	61
Секретарёв Р.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: проблемы правоприменения	81
Косенкова Ю.Ю. Формирование методики определения действительных налоговых обязательств в случае необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок налогов	90
Потапенко С.В., Савченко М.С., Чешин А.В., Гончаров В.В. О целесообразности создания общественных советов при налоговых инспекциях низового уровня	112
Англоязычные метаданные	122

## Contents

Groshev S.A. Digital Currency and Stablecoin: correlation of concepts for tax regulation purposes	1
Shamaev S.A. Digitalization of universal excise tax administration in the EAEU countries: innovative approaches and harmonization problems	19
Krichevski E.N. The role of artificial intelligence in the tax administration of bankruptcy proceedings of insolvent organizations	34
Mel'nikova N.P., YUdin E.S. On the reasonableness of introducing a special tax to finance state support measures for families with children	49
Kovalev V.A. Budgetary and tax instruments for achieving the goals of the Strategy for the Long-term Development of the Pension System of the Russian Federation	61
Sekretaryov R.V. Interdependent persons in tax law: problems of law enforcement	81
Kosenkova Y. Formation of a methodology for determining valid tax liabilities in case of unjustified application of tax benefits and reduced tax rates	90
Potapenko S.V., Savchenko M.S., Cheshin A.V., Goncharov V.V. On the expediency of creating public councils at the tax inspections of the grassroots level	112
Metadata in english	122

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Грошев С.А. Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72039 EDN: MDEDWU URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72039](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72039)

## Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования

Грошев Семен Александрович

ORCID: 0009-0001-7835-076X

аспирант; кафедра Гражданского права и процесса; Санкт-Петербургский университет технологий  
управления и экономики  
специалист Управления налогов; ПАО "Газпром"

197376, Россия, г. Санкт-Петербург, Комендантский пр-т, 64.к.1, кв. 1080

✉ [grochev@icloud.com](mailto:grochev@icloud.com)



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

### DOI:

10.7256/2454-065X.2024.6.72039

### EDN:

MDEDWU

### Дата направления статьи в редакцию:

20-10-2024

### Дата публикации:

28-11-2024

**Аннотация:** Статья посвящена исследованию содержания и соотношения понятий «цифровая валюта» и «стейблкоин». Предметом статьи являются особенности правового режима цифровых валют и стейблкоинов, а также налоговых последствий от операций с такими активами. Цель исследования – определение потенциальных налоговых последствий операций с цифровой валютой и стейблкоином с учетом экономико-правового соотношения данных понятий. В результате проведенного автором исследования были сделаны выводы, что в соответствии с российским законодательством главным отличительным признаком стейблкоина от цифровой валюты является наличие или отсутствие определенного обязанного лица. Отмечается, что несмотря на отсутствие законодательно закрепленного термина «стейблкоин»,



некоторые его виды могут квалифицироваться в качестве цифровых валют или цифровых прав. В случае потенциальной квалификации стейблкоина в качестве цифрового права, такой стейблкоин может характеризоваться как цифровое право, включающее денежное требование, или как гибридный цифровой актив. Квалификация стейблкоина влияет на возможные налоговые последствия операций с ним, так как НК РФ предусматривает различия в правилах, применимых для цифрового права, включающего денежное требование, и для гибридных цифровых активов. Привязка стоимости стейблкоина к определённой стоимостной величине сама по себе не влияет на характеристику такого актива для целей рассмотрения потенциальных налоговых последствий. Отсутствие законодательно закреплённых правил налогообложения цифровых валют не разрешает проблему определения потенциальных налоговых последствий операций со стейблкоином в случае квалификации последнего в качестве цифровой валюты. Делается вывод, что существующих разъяснений государственных органов по вопросам налогообложения цифровых валют недостаточно для корректного определения налоговых последствий операций с такими активами. Результаты исследования могут быть применены при разработке законодательства, посвященного налогообложению операций с цифровыми валютами и стейблкоинами.

**Ключевые слова:**

цифровая валюта, криптовалюта, стейблкоин, криптоактивы, цифровые активы, налогообложение цифровых валют, налогообложение стейблкоинов, майнинг, цифровые финансовые активы, налог на прибыль

**Введение**

На сегодняшний день с криптоактивами самого различного рода сталкиваются все больше людей и компаний по всему миру. Так как термин «криптоактив» не является официально закреплённым и по отношению к содержанию данного термина продолжаются дискуссии среди исследователей, для целей настоящей работы под криптоактивом следует понимать цифровое представление ценности или права, имеющее частное происхождение и зависящее от криптографии, распределенного реестра или иной аналогичной технологии. Несмотря на большую волатильность цен на многие криптоактивы, общая капитализация крипторынка продолжает стремительно расти. Так, например, по статистике сайта CoinMarketCap, являющегося одним из популярнейших и авторитетных в мире сайтов для отслеживания цен и иной информации, связанной с криптоактивами, капитализация рынка криптоактивов выросла с 1,66 трлн. долларов США по состоянию на 01.04.2024. до 2,01 трлн. долларов США по состоянию на 10.09.2024. Растущая капитализация приводит к включению большого количества стран в процесс законодательного регулирования криптоактивов, что также косвенно подтверждает растущий интерес к этому рынку не только со стороны физических лиц и компаний, но и со стороны государств. Российская Федерация не остается в стороне от вопроса регулирования рынка криптоактивов, устанавливая на законодательном уровне свои собственные понятия и правила. Так, например, с целью регулирования таких криптоактивов как Биткоин, в российском законодательстве была закреплена дефиниция «цифровая валюта». Однако, несмотря на её введение, среди исследователей продолжается активная дискуссия о гражданско-правовой природе цифровой валюты, а также о налоговых последствиях операций с таким активом [\[1\]](#). Кроме того, актуальным вопросом на сегодняшний день остается правовой режим стейблкоинов и их место среди

таких объектов как «цифровая валюта», «цифровые права».

В соответствии с изложенным, целью настоящей статьи является определение потенциальных налоговых последствий операций с цифровой валютой и стейблкоином с учетом экономико-правового соотношения данных понятий.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи: определить соотношение и содержание понятий «цифровая валюта» и «стейблкоин» и выделить их сходства и различия; проанализировать порядок налогообложения операций с цифровой валютой и стейблкоином в соответствии с законодательством России.

По результатам проведенного исследования предполагается сформировать выводы о возможных налоговых последствиях операций с цифровой валютой и стейблкоином с учетом отсутствия специального налогового регулирования таких активов. Соответствующие результаты могут представлять интерес для ФНС России, Минфина России, Минэкономразвития России и других государственных органов для формирования законодательства о налогообложении операций с цифровыми валютами и стейблкоинами.

Методологический аппарат исследования составляют следующие методы и приемы научного познания: общенаучные и частные методы (такие как: логический, исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический и др.) анализ, синтез, сравнение, а также классификация, систематизация и обобщение.

### **1. Содержание и соотношение понятий «цифровая валюта» и «стейблкоин»**

В первую очередь для проведения дальнейшего анализа следует установить, что подразумевается под термином «цифровая валюта». Для целей настоящей статьи цифровая валюта рассматривается в соответствии с официально закреплённой в российском законе дефиницией (Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»). Основываясь на официальной дефиниции, можно выделить следующие основные характеристики цифровой валюты: является совокупностью электронных данных (цифровой код или обозначение); может быть принята в качестве средства платежа; не является денежной единицей России, иностранного государства или международной денежной или расчётной единицей; отсутствует обязанное лицо перед каждым обладателем такой цифровой валюты. Как справедливо отмечается некоторыми исследователями, законодательное закрепление рассматриваемой дефиниции было принято с целью распространения государственного регулирования на такие криптоактивы как Биткоин [\[2, с. 40\]](#).

Что касается стейблкоина, следует обратить внимание на то, что в российском законодательстве такой термин не используется и по отношению к содержанию данного термина продолжаются дискуссии среди исследователей. Несмотря на это, как среди простых пользователей, так и среди исследователей, термин «стейблкоин» вошел в активное употребление и в широком смысле определяется как вид криптоактива, особенность которого заключается в том, что его стоимость привязана к стоимости какого-либо актива или группы активов [\[3\]](#). В соответствии с таким подходом термин «стейблкоин» рассматривается и для целей настоящего исследования.

Что касается термина «криптоактив», то он также не является официально закреплённым. Для целей настоящей работы под криптоактивом следует понимать цифровое представление ценности или права, имеющее частное происхождение и

зависящее от криптографии, распределенного реестра или иной аналогичной технологии.

Определившись с содержанием основных понятий, используемых в настоящей статье, следует перейти к рассмотрению конкретных примеров цифровых валют и стейблкоинов. Рассмотрение таких примеров логично начать с Биткоина как с крупнейшей по капитализации цифровой валюты на сегодняшний день.

Основываясь на технической документации к Биткоину, можно выделить его следующие основные характеристики: возможность использования в качестве платежного средства, децентрализованный характер, использование технологии распределенного реестра для подтверждения легитимности транзакций, эмиссия новых монет в результате проверки транзакций и обеспечение безопасности сети с помощью механизма консенсуса (Nakamoto S. Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System). Благодаря своим характеристикам, со временем Биткоин стал успешно использоваться как средство платежа или инвестиции у широкого круга заинтересованных лиц. Впоследствии многие страны, в том числе и Россия, начали вводить свои собственные определения с целью введения регулирования для таких цифровых валют. Однако нельзя говорить о том, что на сегодняшний день между странами существует взаимопонимание в отношении введения универсального понятия, которое бы охватывало Биткоин и другие схожие цифровые валюты.

Многие последующие проекты начали конкурировать с Биткоином, совершенствуя его различные характеристики или предлагая новые функции и возможности. На ранней стадии развития Биткоина одним из таких конкурентов являлся Лайткоин. Исходя из анализа технического документа к проекту Лайткоина можно сказать, что, несмотря на общую концепцию и множество похожих особенностей, между Биткоином и Лайткоинем существуют некоторые существенные отличия: увеличение максимальной эмиссии монет в сети Лайткоина по сравнению с Биткоином возросло от 21 млн. до 84 млн.; увеличение скорости подтверждения блока в сети Лайткоина в среднем до 2,5 минуты против 10 минут в сети Биткоина.

Стоит отметить, что некоторые проекты не только внедряли технические улучшения, но и отличались от Биткоина исходя из иных критериев. Популярность стали набирать проекты, применяющие технологию распределенного реестра для создания криптоактивов, над которыми возможен контроль со стороны организации, выпустившей такие криптоактивы. Также стали появляться проекты, предлагающие взглянуть на возможность создания криптоактивов, способных поддерживать и сохранять свою стоимость на протяжении длительного времени с минимальной волатильностью. Одним из таких проектов является стейблкоин USDT, выпущенный компанией Tether Operations Limited (далее – Tether).

В отличие от Биткоина и других полностью децентрализованных криптоактивов, стейблкоин USDT не имеет собственного блокчейна и выпускается компанией Tether на основе блокчейнов различных криптоактивов. Следовательно, эмиссия криптоактивов централизованно контролируется компанией Tether. Основная особенность стейблкоина USDT заключается в том, что каждый выпущенный в обращение криптоактив обеспечивается реальными долларовыми резервами на счетах компании Tether. Механизм поддержания стоимости каждого USDT к 1 доллару США выражается в возможности участникам рынка конвертировать 1 USDT в 1 доллар США и обратно. Таким образом, основными отличиями стейблкоина компании Tether от классических децентрализованных монет является наличие определяемого эмитента и обеспечение

стабильной стоимости путем привязки к стоимости доллара США.

Успех компании Tether способствовал развитию других проектов, стремящихся конкурировать со стейблкоином USDT. Так, например, появляются примеры децентрализованных стейблкоинов, не предполагающих их выпуск и последующий контроль со стороны конкретного лица или компании. Известным примером такого децентрализованного стейблкоина является DAI, выпущенный децентрализованной цифровой организацией MakerDAO.

Исходя из рассмотренных примеров можно сделать вывод, что, в зависимости от наличия устанавливаемого эмитента, стейблкоины могут подразделяться на централизованные и децентрализованные. Такая классификация находит своё отражение у других исследователей, изучающих природу стейблкоинов [\[4\]](#). Помимо этого, среди специалистов распространена классификация стейблкоинов по методу обеспечения их стоимости. Так, в зависимости от используемого механизма стабилизации, стейблкоины могут быть: обеспеченными привязкой к валюте или корзине валют; обеспеченными товарами; обеспеченными другими активами (например, ценными бумагами); обеспеченными криптоактивами или комбинацией криптоаттивов и фиатных валют; смешено-обеспеченными (фиатно-товарные); необеспеченными (стабилизация за счет алгоритмических механизмов) [\[5, с. 150\]](#).

Рассмотрев примеры характеристик конкретных стейблкоинов, можно заметить, что они могут иметь как общие, так и отличительные от цифровой валюты черты. Например, стейблкоины могут быть децентрализованными, как и цифровые валюты. Основываясь на рассмотренных примерах и принимая во внимание исследования научных специалистов, можно сделать вывод, что несмотря на отсутствие единого подхода к определению понятия «стейблкоин», одним из основных отличительных признаков стейблкоина от цифровой валюты является наличие механизма обеспечения (привязки стоимости) [\[6, с. 36\]](#). Благодаря этому стоимость стейблкоина меньше подвержена волатильности по сравнению с Биткоином и другими цифровыми валютами без механизма обеспечения.

Использование разными юрисдикциями отличных друг от друга критериев для классификации криптоаттивов порождает проблему наложения определений «цифровая валюта» и «стейблкоин» друг на друга. Так, например, если криптоаттивы классифицируются в соответствии с критерием децентрализации/централизации, некоторые стейблкоины могут подпадать под одно определение с цифровой валютой. Однако в случае, если при классификации главным образом учитывается экономическая особенность формирования стоимости актива в виде наличия механизма обеспечения (привязки), то стейблкоин и цифровая валюта будут относиться к разным определениям.

Обозначенную проблему можно рассмотреть и через законодательный опыт других стран. Так, принятый Советом Европы в мае 2023 г. Регламент о регулировании рынка криптоаттивов (Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCA)) закрепляет понятия таких криптоаттивов как токен электронных денег (e-money token) и токен, привязанный к активу (asset-referenced token). Токен, привязанный к активу, рассматривается как криптоаттив, поддерживающий свою стабильную стоимость путем привязки стоимости к другому активу или праву, или их комбинации, включая одну или несколько официальных валют. Токен электронных денег – поддерживающий свою стабильную стоимость путем привязки к стоимости одной официальной валюты. Несмотря на то, что Регламент MiCA не использует термин «стейблкоин», оба обозначенных криптоаттива подпадают под ранее сформулированную концепцию стейблкоина и отличаются друг от

друга характером обеспечения. Таким образом, Регламент MiCA вводит два определения для стейблкоинов с различным механизмом обеспечения, в содержание которых не включаются классические децентрализованные цифровые валюты, например Биткоин.

Что касается опыта России, то вследствие того, что обязательным элементом российского определения цифровой валюты является наличие обязанного лица, то к ним не будут относиться стейблкоины с установленным эмитентом, например, USDT. Однако децентрализованные стейблкоины, например DAI, могут классифицироваться в качестве цифровой валюты, так как все условия, обозначенные в российском законе, будут соблюдаться.

Что касается стейблкоинов с установленным эмитентом, то правовой режим таких криптоактивов в соответствии с законодательством России на сегодняшний день не закреплён. Несмотря на то, что в российском законе термин «стейблкоин» не отражён, некоторые исследователи отмечают, что отдельные виды стейблкоинов должны входить в категорию цифровых прав, предусмотренную статьей 141.1 ГК РФ [\[7, с. 134\]](#). Раскрывая эту позицию подробнее следует отметить, что в российском законе закреплено определение цифрового финансового актива (далее – ЦФА), являющегося подкатегорией цифровых прав. Одним из названных в законе видов ЦФА является цифровое право, включающее денежное требование. Исходя из экономической сути стейблкоина с установленным эмитентом, он может рассматриваться как вид цифрового права, включающего денежное требование, где размер обязательств обязанного по такому требованию лица привязан к стоимости какого-либо актива. По мнению же некоторых других исследователей, стейблкоин следует считать гибридным ЦФА, так как стейблкоин также имеет признаки утилитарного цифрового права (далее – УЦП) [\[8, с. 759\]](#).

Несмотря на сходство стейблкоина с цифровым правом, включающим денежное требование, содержание и условия осуществления цифровых прав устанавливаются в соответствии с правилами информационной системы, отвечающей закрепленным в законе признакам, а также на основании решения о выпуске. Следовательно, крупнейшие по капитализации стейблкоины, такие как USDT, USDC и другие, выпущенные в иностранных системах в соответствии с иными правилами, не могут считаться цифровыми правами с точки зрения российского законодательства, несмотря на схожую экономическую природу.

Однако на сегодняшний день можно говорить о том, что рассматриваемая проблема не остается в стороне от внимания государственных органов в связи с подписанием нового закона, направленного на развитие регулирования отрасли криптоактивов (Федеральный закон от 8 августа 2024 № 221-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»). Закон вводит категорию иностранных цифровых прав, под которыми понимаются обязательственные и иные права, выпуск, учет и обращение которых осуществляется в информационной системе, организованной не в соответствии с российским правом.

Следует заметить, что такое определение позволяет отнести к иностранным цифровым правам максимально широкий круг потенциальных объектов регулирования. Однако рассматриваемый закон предусматривает возможность обращения в России только таких иностранных цифровых прав, которые признаются ЦФА в соответствии с законодательством РФ. Российский оператор, выпускающий ЦФА, сможет разрешить обращение иностранных цифровых прав на своей платформе в соответствии с

внутренними правилами такого оператора. Вместе с тем Банк России имеет право на установку дополнительных требований к иностранным цифровым правам, которые могут быть размещены в российских системах. Кроме того, в соответствии с принятым законом, физические лица, по общему правилу, не могут приобретать рассматриваемые иностранные цифровые права. Таким образом, если квалифицировать некоторые виды стейблкоинов в качестве иностранных цифровых прав, то можно констатировать законодательное закрепление запрета на приобретение таких криптоактивов для физических лиц. Применение соответствующей логики на практике будет зависеть от квалификации соответствующих криптоактивов операторами по выпуску ЦФА и Банком России.

## **2. Налоговое регулирование операций с цифровыми валютами**

Установив и рассмотрев содержание цифровой валюты и стейблкоина и их основные отличия, следует перейти к анализу потенциальных различий в налогообложении операций с такими активами.

При изучении особенностей налогообложения операций с цифровыми валютами стоит учесть, что в российском гражданском праве их правовой режим не определён. Среди исследователей активно ведутся дискуссии о природе цифровой валюты в качестве объекта гражданских прав. Многие авторы справедливо отмечают, что в настоящее время среди исследователей преобладают две основные теории о природе цифровой валюты: вещная и обязательственная [\[9, с. 24\]](#). Однако обе теории имеют как преимущества, так и недостатки, что усложняет признание цифровой валюты в качестве объекта цифровых прав. В судебной практике распространена позиция, в соответствии с которой цифровую валюту признают «иным имуществом» на основании статьи 128 ГК РФ без полноценного установления правовой природы такого актива (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 августа 2018 № 09АП-16416/2018). Однако для целей налогового регулирования такая квалификация не снимает потенциальные правовые пробелы. Из-за неопределённости в квалификации цифровой валюты в качестве объекта гражданского права могут возникать сложности в установлении налоговых последствий операций с цифровыми валютами, поскольку, например, для операций с имущественными правами НК РФ предусматривает особые правила налогообложения. В 2020 году в Государственную Думу Российской Федерации был внесен законопроект о поправках в НК РФ, которые предполагают признание цифровой валюты имуществом для целей налогового закона (Законопроект № 1065710-7 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»). Тем не менее на сегодняшний день упомянутый законопроект не принят. В связи с этим, актуальным остается позиция о необходимости внесения в ст. 38 НК РФ (или в ст. 11 НК РФ) конкретного положения о том, чем именно признается или к чему приравнивается цифровая валюта для целей налогообложения операций с такой цифровой валютой [\[10, с. 23\]](#).

Следует отметить, что на сегодняшний день НК РФ не содержит каких-либо конкретных правил регулирования налогообложения операций с цифровой валютой, что также усложняет оценку возможных налоговых последствий таких операций. Вследствие этого, как отмечается некоторыми исследователями, на сегодняшний момент регулирование налоговых правоотношений, связанных с цифровыми валютами, не отвечает принципу экономико-правовой определённости налогообложения, так как не всегда возможно достоверно установить все элементы налогообложения при рассмотрении таких операций [\[11, с. 37\]](#). Между тем в настоящее время существует множество разъяснений Минфина



России, касающихся вопросов налогообложения операций с цифровой валютой. Большинство опубликованных разъяснений затрагивают вопросы, связанные с налогом на доходы физических лиц, налогом на прибыль, а также с некоторыми другими аспектами, например, с применением специальных налоговых режимов для доходов от операций с цифровыми валютами. Таким образом, на сегодняшний день, в отсутствие полноценного регулирования налогообложения операций с цифровой валютой, следует основываться на ключевых принципах налогового законодательства, предусмотренных статьёй 3 НК РФ, а также на разъяснениях компетентных органов.

Говоря о налогообложении операций с цифровыми валютами НДФЛ можно выделить несколько основных положений. Так как объектом налогообложения НДФЛ является доход налогоплательщика, то доход от операций с цифровыми валютами, уменьшенный на сумму документально подтвержденных расходов, также должен подлежать налогообложению у физических лиц. Данный тезис подтверждается актуальной позицией Минфина России (Письмом ФНС России от 04.06.2018 N БС-4-11/10685@). Однако, как отмечает Минфин в другом разъяснении, налоговая льгота на продажу имущества, которым владели более трёх лет, не может применяться в случае продажи цифровой валюты, так как в законодательстве не определён её правовой режим для целей налогообложения. Если физическое лицо покупает или продает цифровую валюту за иностранную валюту, то доходы и расходы должны исчисляться в рублях по курсу на дату получения дохода (осуществления расхода) (Письмо Минфина России от 02.09.2022 № 03-04-05/85586). Одним из неоднозначных аспектов для целей исчисления и уплаты НДФЛ остается вопрос об определении момента отнесения дохода от продажи цифровой валюты к доходам от источников в России, так как у цифровой валюты отсутствует устанавливаемое физическое местоположение в пространстве.

Что касается налогообложения операций с цифровой валютой налогом на прибыль, согласно разъяснению Минфина, никаких исключений в отношении прибыли, получаемой от операций с цифровой валютой, НК РФ не предусматривает (Письмо Минфина России от 28.12.2021 № 03-04-05/107093). Следовательно, доход от сделок с цифровой валютой необходимо учитывать в общем порядке, предусмотренном НК РФ. В случае применения метода начисления при исчислении налоговой базы доходы должны признаваться в том периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств и иного имущества (Письмо Минфина России от 24.08.2020 № 03-03-06/1/73953). По общему правилу, безвозмездное получение организацией цифровой валюты также будет признаваться доходом.

Проблемы международного налогообложения — одни из самых трудных аспектов в контексте налогообложения операций с цифровой валютой налогом на прибыль. В частности, проблемы могут возникнуть в условиях, когда юрисдикции занимают различные позиции в отношении классификации цифровых валют. Можно привести пример, когда компания в стране А обменивает цифровую валюту на официальную валюту с другой компанией из страны Б. Если компания в стране А рассматривает цифровую валюту как имущество, облагая доход от такой реализации налогом на прибыль, а компания из страны Б рассматривает эту операцию как предоставление услуг по обмену, то компания из страны Б также может иметь право на налогообложение части дохода от такой операции. Такая ситуация потенциально может привести к двойному налогообложению доходов компании в стране А, полученных от обмена цифровой валюты с компанией в стране Б. Рассмотренный пример будет актуальным и для России в связи с отсутствием позиции о правовой природе цифровой валюты.

Вопрос об обложении операций с цифровой валютой НДС с позиции российского закона

является противоречивым. Поскольку правовая природа цифровой валюты не установлена, нельзя однозначно сказать, что операции с ней подпадают под объект налогообложения НДС. Однако, в пользу того, что операции с цифровой валютой не должны облагаться НДС, говорит и то, что в ранее упомянутом и непринятом законопроекте операции, связанные с обращением цифровой валюты, исключаются из сферы налогообложения НДС.

В целом, такой подход соответствует существующей европейской судебной практике. В деле *Skatterverket v. David Hedqvist* C-264/14 Европейский суд при толковании Директивы ЕС по НДС установил, что при продаже и покупке Биткоина в странах Европейского союза сделки не должны облагаться НДС.

В российских судах также было рассмотрено несколько спорных дел, касающихся НДС и цифровой валюты. Так, в Постановлении арбитражного суда кассационной инстанции от 19.07.2024 года по делу № А55-18711/2023 Обществом оспаривался отказ в возмещении суммы НДС, уплаченного при ввозе оборудования для майнинга цифровой валюты на территорию России. Суд отказывает Обществу в возмещении НДС на основании того, что оборудование для майнинга предназначено для добычи криптовалюты (цифровой валюты), а операции майнинга не являются деятельностью, облагаемой НДС. В связи с этим у Общества отсутствует право применения вычета по НДС по ввезенному оборудованию.

Следует сказать, что данный вывод суда является крайне противоречивым. Во-первых, суд формулирует своё заключение, опираясь на положения еще не принятого законопроекта. Во-вторых, ранее упомянутый законопроект предусматривает освобождение от НДС осуществление операций, связанных с обращением цифровой валюты, тогда как сам майнинг больше связан с выпуском или организацией выпуска цифровой валюты, что подтверждается принятым в России законом, легализующим майнинг на территории России. Такое противоречивое решение суда демонстрирует, что многие юристы не до конца понимают суть операций с цифровыми валютами и связанных с ними явлений.

Обратив внимание на проблему понимания сути майнинга цифровой валюты, следует сказать, что несмотря на легализацию и законодательное закрепление определения майнинга, вопрос о его налогообложении остается открытым. В частности, так как объект налогообложения при майнинге не установлен, на сегодняшний день существует две основные концепции о возникновении объекта налогообложения в случае «получения» цифровой валюты в результате майнинга: объект налогообложения должен возникать в момент создания (возникновения) криптовалюты у майнера, или же объект налогообложения должен связываться с моментом возникновения дохода от реализации цифровой валюты. Так, например, если характеризовать деятельность по майнингу как создание нового «цифрового имущества», то объект налогообложения может возникать в момент его реализации. Если же рассматривать вознаграждение за майнинг как плату за оказание работ или услуг, то объект налогообложения может возникать в момент получения такого вознаграждения [\[12, с. 145\]](#). В связи с этим некоторые исследователи задаются обоснованными вопросами об экономическом основании взимания налогов при майнинге, отстаивая одну или другую концепцию [\[13\]](#). Несмотря на наличие различных аргументов в пользу каждой из концепций, без законодательного установления объекта налогообложения при майнинге маловероятно достичь определенности в рассматриваемом вопросе.

### **3. Налоговое регулирование операций со стейблкоинами**

Кратко рассмотрев текущее положение дел в области налогообложения операций с цифровой валютой следует перейти к рассмотрению вопроса о налогообложении операций со стейблкоином. Как было рассмотрено автором ранее, на настоящий момент определение стейблкоина в российском законодательстве не закреплено, какое-либо налоговое регулирование операций с такими активами отсутствует. Исходя из существующих в законодательстве положений некоторые виды стейблкоинов могут рассматриваться как цифровые валюты, когда как другие стейблкоины по своей природе могут относиться к категории цифровых прав.

Особенности налогообложения операций с цифровыми правами предусмотрены НК РФ [\[14\]](#), тогда как вопросы о налогообложении операций с цифровыми валютами затрагиваются лишь в разъясняющих письмах Минфина России. Следовательно, для целей установления налоговых последствий операций со стейблкоинами необходимо определиться с квалификацией такого стейблкоина как цифровой валюты или как цифрового права. Одна из основных проблем заключается в сложности корректной квалификации стейблкоина как цифрового права или цифровой валюты в отсутствии каких-либо законодательных положений о регулировании стейблкоинов.

При попытке квалифицировать стейблкоин в качестве цифровой валюты или цифрового права у исследователей может возникать ряд обоснованных вопросов. Например, так как одним из признаков цифровой валюты в соответствии с российским законом является отсутствие обязанного лица, возникает мотивированный вопрос, что именно следует понимать под данным положением. Например, как отмечают некоторые зарубежные исследователи, при анализе стейблкоинов важно отличать концепт «привязки» (pegging) от концепта «обеспечения» (backing) [\[15, с. 6\]](#). При обеспечении стейблкоина каким-либо активом, у держателя стейблкоина образуются юридические права по отношению к активам эмитента, которые обеспечивают такой стейблкоин. В случае привязки стейблкоина к какому-либо активу, эмитент такого стейблкоина привязывает его стоимость к стоимости какого-либо актива, однако их владельцы не имеют каких-либо юридически закрепленных прав на такой актив. В связи с этим возникает вопрос, будет ли стейблкоин с привязкой к какому-либо активу соответствовать критерию об отсутствии обязанного лица. Неопределённость при квалификации стейблкоина подтверждает необходимость рассмотрения налоговых последствий при квалификации стейблкоина как в качестве цифровой валюты, так и в качестве цифрового права.

В случае квалификации стейблкоина в виде разновидности цифрового права необходимо решить вопрос о том, к какому именно виду цифровых прав его следует относить. Как было отмечено ранее, некоторые исследователи рассматривают стейблкоин как гибридный цифровой актив, имеющий признаки как ЦФА, так и УЦП [\[8, с. 759\]](#). С этой позицией можно согласиться с некоторым уточнением. Действительно, в случае обеспечения стейблкоина каким-либо товаром (например, золотом) такой стейблкоин может обладать признаками гибридного цифрового права. Однако, если стейблкоин представляет собой денежное обязательство без конкретного срока погашения, то такой стейблкоин по своей природе будет ближе к цифровому праву, включающему денежное требование. Данное отличие будет иметь значение для целей определения налоговых последствий от сделок с таким стейблкоином, так как НК РФ предусматривает некоторые особые правила налогообложения операций с гибридными цифровыми правами. Таким образом, стейблкоин с устанавливаемым эмитентом и наличием обеспечения, в соответствии с актуальными положениями российского законодательства, может

рассматриваться как гибридное цифровое право или цифровое право, включающее денежное требование.

При квалификации стейблкоина в качестве цифрового права, включающего денежное требование, или гибридного цифрового права, необходимо руководствоваться положениями НК РФ, регулирующими налоговые последствия сделок с такими активами. Без детального рассмотрения и перечисления закреплённых в НК РФ правил следует выделить основные отличия в налогообложении операций с цифровым правом, включающим денежное требование, от налогообложения операций с гибридным цифровым правом.

В первую очередь стоит отметить, что в соответствии с НК РФ от НДС освобождается реализация ЦФА, а также целый ряд операций с ним. Что касается вопроса о налогообложении гибридного цифрового права, то НК РФ предусматривает ряд правил, направленных на регулирование операций с таким активом: правила исчисления и уплаты НДС при выпуске, выкупе и реализации гибридного цифрового права; правила, регулирующие возможность вычета НДС; отдельные правила, посвященные НДС при выкупе гибридных цифровых прав, удостоверяющих права на получения драгоценных металлов. Что касается налога на прибыль, то существуют особенности определения налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ЦФА и гибридными цифровыми правами. Например, налоговая база по операциям с ЦФА формируется отдельно от общей налоговой базы, совокупно с операциями с необращающимися ценными бумагами и необращающимися производными финансовыми инструментами. Однако, доходы/расходы, полученные от операций с гибридными цифровыми правами, учитываются в составе общей налоговой базы. Что касается НДФЛ, то на настоящий момент НК РФ не предусматривает каких-либо существенных отличий в правилах налогообложения операций с ЦФА и гибридными цифровыми правами.

Таким образом, квалификация стейблкоина в качестве цифрового права, включающего денежное требование, или гибридного цифрового права может влиять на налоговые последствия операций с таким стейблкоином из-за закреплённых в НК РФ правил.

Рассмотрев основные положения, связанные с квалификацией стейблкоина как цифрового права, также следует обозначить возможные налоговые последствия при квалификации стейблкоина в качестве цифровой валюты. Как было отмечено ранее, одним из главных отличий стейблкоина от цифровой валюты является наличие механизма обеспечения, благодаря чему стейблкоин поддерживает свою стоимость. Однако можно задаться вопросом, влияет ли такая экономическая особенность стейблкоина на налогообложение операций с таким активом. Например, в случае, если у цифровой валюты и стейблкоина отсутствует какое-либо обязанное лицо и стейблкоин отличается от цифровой валюты лишь привязкой к определенной стоимости, у держателя цифровой валюты или рассматриваемого стейблкоина не появляется каких-либо юридических прав по отношению к «эмитенту» таких активов, что является одним из основных факторов для установления налоговых последствий операций с таким активом.

Такая привязка стоимости стейблкоина к какому-либо активу сама по себе не является основанием, влияющим на налогообложение операций с таким активом. Фактически такой стейблкоин будет подпадать под определение цифровой валюты, закреплённой в российском законе. Следовательно, если стоимость стейблкоина привязана к какому-либо активу без предоставления прав для держателя такого стейблкоина, то потенциальные налоговые последствия операций со стейблкоином должны быть такими же, как и потенциальные налоговые последствия операций с цифровой валютой,

рассмотренные автором ранее.

### **Заключение**

Цифровые валюты и стейблкоины имеют ряд сходств и отличий, определение которых зависит от ряда характеристик таких объектов. Основным отличием стейблкоина от цифровой валюты, в соответствии с российским законодательством, является наличие или отсутствие обязанного лица. Несмотря на законодательное закрепление определения цифровой валюты, гражданско-правовой режим такого актива на сегодняшний день не определен. Понятие «стейблкоин» на сегодняшний день законодателем не установлено, вследствие чего правовой режим такого актива также является неопределенным. Исходя из анализа положений российского законодательства можно сделать вывод, что децентрализованные стейблкоины могут подпадать под определение цифровой валюты при отсутствии обязанного лица. В другом случае, если у стейблкоина существует устанавливаемое обязанное лицо, то такой стейблкоин потенциально может подпадать под определение цифровых прав (иностранных цифровых прав). При квалификации стейблкоина в качестве цифрового права, одни стейблкоины могут быть ближе по своей природе к цифровому праву, включающему денежное требование, тогда как другие – к гибридным цифровым правам. Неопределенность гражданско-правового режима цифровой валюты и стейблкоина вместе с отсутствием какого-либо налогового регулирования влияет на рассмотрение потенциальных налоговых последствий операций с такими активами. Несмотря на большое количество разъясняющих положений Минфина России о возможности применения общих положений НК РФ к операциям с цифровой валютой, такие разъяснения не охватывают весь спектр проблемных вопросов, связанных с налогообложением операций с таким активом. Что касается стейблкоина, то рассмотрение потенциальных налоговых последствий дополнительно осложняется отсутствием закрепленного понятия, в связи с чем исследователю необходимо анализировать существенные характеристики стейблкоина с целью квалификации такого актива. Потенциальные налоговые последствия операций с цифровой валютой и стейблкоином могут совпадать или отличаться в зависимости от квалификации стейблкоина в качестве вида цифровых прав или же в качестве вида цифровой валюты. Сущностная характеристика стейблкоина как актива, стоимость которого привязана к некоторой стоимостной величине, сама по себе не влияет на потенциальные правила налогообложения такого актива. На потенциально применимые правила налогообложения стейблкоина, в первую очередь, влияет его квалификация в качестве цифрового права или цифровой валюты. В связи с тем, что в недавнем времени законодателем была легализована возможность использования цифровых валют в трансграничных расчетах в рамках экспериментального правового режима, в ближайшем будущем можно ожидать активизацию законодателя в части рассмотрения вопросов, связанных с налогообложением операций как с цифровыми валютами, так и со стейблкоинами. Регулирование этих вопросов будет способствовать достижению конституционно значимой цели в виде обеспечения определенности при применении налогового законодательства.

### **Библиография**

1. Цареградская Ю. К. Криптовалюта, цифровые финансовые активы, цифровые права: терминологическое многообразие в процессе формирования правовой действительности // Право и цифровая экономика. 2021. № 2 (12). С. 32–38.
2. Яковлев О. К. Анализ легального определения цифровой валюты // Евразийская адвокатура. 2021. № 1. С. 39–43.
3. Новоселова Л. А., Медведева Т. М. О формировании правового режима стейблкоинов

- // Банковское право. 2021. № 6. С. 7–14.
4. Санникова Л. В., Харитонов Ю. С. Цифровые активы: правовой анализ. М.: 4. Принт; М.: 2020.
5. Кочергин Д. А. Экономическая природа и классификация стейблкоинов // Финансы: теория и практика. 2020. №24 (6). С. 140–160.
6. Никлаус В. С. О правовой природе и понятии стейблкоинов // Финансовое право. 2024. № 5. С. 34–37.
7. Горбачева Т. А. Понятие стейблкоинов и актуальное состояние рынка стабильных монет // Финансовый журнал. 2022. № 1. С. 126–139.
8. Перетолчин А. П. Генезис и перспективы развития правового регулирования цифровых финансовых активов в Российской Федерации // Journal of Digital Technologies and Law. 2023. №1 (3). С. 752–774.
9. Лолаева А. С., Макиев С.А., Бутаева Э. С. Правовая природа криптовалюты // Юридические исследования. 2021. № 12. С. 20–32.
10. Астахов К. Г. Цифровая валюта: перспективы налогообложения в России // Налоговед. № 11. 2020.
11. С. 22–29. 11. Садчиков М. Н. Цифровая налоговая база // Налоги. 2023. № 3. С. 36–40.
12. Пинская М. Р. Налогообложение доходов от деятельности, связанной с криптовалютами // Налоги и налогообложение. 2018. № 2. С. 138–148.
13. Колесниченко Д.А., Колесниченко О.В. Налогообложение майнинга криптовалют в Российской Федерации: существует ли экономическое основание для взимания НДС? // Налоги и налогообложение. 2020. № 6. С. 35–46. DOI: 10.7256/2454-065X.2020.6.33198 URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_33198.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_33198.html)
14. Пономарева К. А., Симонов А. О. Налогообложение операций с цифровыми финансовыми активами в контексте классических правил налогообложения. // Правоприменение. 2023. Т. 7. № 4. С. 35–44.
15. Waerzeggers C., Aw I., Cheng J. Taxing Stablecoins // Fintech Notes. 2023. № 002. P. 1–23.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования» предметом исследования являются нормы права, регулирующие общественные отношения в сфере выпуска и оборота цифровой валюты и иных цифровых активов. Особое внимание автор уделяет проблеме правового регулирования налоговых отношений, связанных с цифровыми правами и цифровыми объектами.

Методология исследования. В ходе написания статьи использовались современные методы исследования: общенаучные и частные (такие как: диалектический, логический, исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический и др.). Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы научного познания: абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, а также можно отметить применение типологии, классификации, систематизации и обобщения.

Актуальность исследования. Тема статьи представляется весьма актуальной. Отечественная юриспруденция призвана содействовать в совершенствовании правового регулирования новых общественных отношений. Цифровая трансформация затронула



все сферы жизнедеятельности современного общества, в том числе, и финансовую. Появляются новые объекты права, которые нуждаются в официальном детерминировании (цифровые права, цифровые объекты, цифровая валюта, криптовалюта, стейблкоин и др.). Можно согласиться с автором статьи, что «...На сегодняшний день с криптоактивами самого различного рода сталкиваются все больше людей и компаний по всему миру. Так как термин «криптоактив» не является официально закреплённым и по отношению к содержанию данного термина продолжаются дискуссии среди исследователей, для целей настоящей работы под криптоактивом следует понимать цифровое представление ценности или права, имеющее частное происхождение и зависящее от криптографии, распределенного реестра или иной аналогичной технологии». Также верно отмечается, что «Российская Федерация не остается в стороне от вопроса регулирования рынка криптоактивов, закрепляя на законодательном уровне свои собственные понятия и правила. Так, например, с целью регулирования таких криптоактивов как Биткоин, в российском законодательстве было закреплено определение цифровой валюты». Доктринальные разработки по данной проблематике имеют важность и значимость на современном этапе для совершенствования законодательства, регулирующего общественные отношения, в том числе налоговые, в области выпуска и оборота цифровой валюты и иных цифровых активов.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что и в этой статье сформулированы некоторые положения, которые отличаются научной новизной, например: «...Исходя из анализа положений российского законодательства можно сделать вывод, что децентрализованные стейблкоины могут подпадать под определение цифровой валюты при отсутствии обязанного лица. В другом случае, если у стейблкоина существует определенное обязанное лицо, то такой стейблкоин потенциально может подпадать под определение цифровых прав (иностранных цифровых прав). При квалификации стейблкоина в качестве цифрового права, одни стейблкоины могут быть ближе по своей природе к цифровому праву, включающему денежное требование, тогда как другие – к гибридным цифровым правам». В статье представлены и иные заслуживающие внимания с точки зрения практической значимости результаты исследования. Данную статью можно расценивать как вклад в науку.

Стиль, структура, содержание. Статья написана научным стилем с использованием специальной юридической и экономической терминологии. Однако автор не всегда корректно использует юридические категории. Так, не существует «правового режима понятия» (в статье: «...правовом режиме понятия «стейблкоин...»). Допускаются автором и стилистические ошибки, в частности, повторы однокоренных слов в предложениях, соседних предложениях (например: «... определение ....определенного ....определения ... не определен... не определено... неопределенным» и др.). Аббревиатуры (даже широко используемые) нуждаются в разъяснении при первом упоминании. В некоторых случаях может быть следует отказаться от использования аббревиатур, особенно иностранных?

Соблюдены требования по объему статьи. Содержание статьи соответствует ее названию. Тема раскрыта. Статья в целом структурирована. Однако введение не отвечает установленным требованиям. Во введении следует не только обосновать актуальность темы исследования, но и определить его методологию, цели и задачи, а также сформулировать предполагаемые результаты. Кроме того, такие разделы как введение и заключение не нумеруются. Также, в разделе «2. Содержание и соотношение понятий «цифровая валюта» и «стейблкоин»» материал изложен непоследовательно, неясно. Возможно, автору следует определиться с понятиями «цифровая валюта» и «стейблкоин», и далее уже объяснить свою позицию по их

соотношению? Замечания устранимые.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников, в том числе есть ссылки на публикации последних лет. Ссылки на представленные в списке источники оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. В статье присутствуют обращения к мнениям (воззрениям) других ученых. Обращения к оппонентам корректные, оформлены ссылками на источники опубликования. По некоторым дискуссионным вопросам выражено собственное мнение.

Выводы, интерес читательской аудитории. Представленная на рецензирование статья «Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования» может быть рекомендована к опубликованию при условии ее доработки. Статья написана на актуальную тему, отличается научной новизной и имеет практическую значимость. Публикация по данной теме могла бы представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области гражданского права, налогового права, информационного права, цифрового права, а также, могла бы быть полезна для преподавателей и обучающихся юридических и экономических вузов и факультетов.

### **Результаты процедуры повторного рецензирования статьи**

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

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

#### **РЕЦЕНЗИЯ**

на статью на тему «Цифровая валюта и стейблкоин: соотношение понятий для целей налогового регулирования».

Предмет исследования.

Предложенная на рецензирование статья посвящена актуальным вопросам толкования понятия «цифровая валюта» и возможности применения правового режима цифровой валюты по отношению к стейблкоину в целях налогового регулирования. Как отмечено в самой статье, «По результатам проведенного исследования предполагается сформировать выводы о возможных налоговых последствиях операций с цифровой валютой и стейблкоином с учетом отсутствия специального налогового регулирования таких активов. Соответствующие результаты могут представлять интерес для ФНС России, Минфина России, Минэкономразвития России и других государственных органов для формирования законодательства о налогообложении операций с цифровыми валютами и стейблкоинами». В качестве конкретного предмета исследования выступили положения законодательства России и других стран, практика, в том числе, судебная, мнения ученых.

Методология исследования.

Цель исследования прямо в статье не заявлена. Отмечается, что «целью настоящей статьи является определение потенциальных налоговых последствий операций с цифровой валютой и стейблкоином с учетом экономико-правового соотношения данных понятий». Также отмечено, что «Для достижения указанной цели были поставлены следующие задачи: определить соотношение и содержание понятий «цифровая валюта» и «стейблкоин» и выделить их сходства и различия; проанализировать порядок налогообложения операций с цифровой валютой и стейблкоином в соответствии с законодательством России». Исходя из поставленных цели и задач автором выбрана

методологическая основа исследования. В статье указано, что «Методологический аппарат исследования составляют следующие методы и приемы научного познания: общенаучные и частные методы (такие как: логический, исторический, сравнительно-правовой, формально-юридический и др.) анализ, синтез, сравнение, а также классификация, систематизация и обобщение».

В частности, автором используется совокупность общенаучных методов познания: анализ, синтез, аналогия, дедукция, индукция, другие. В частности, методы анализа и синтеза позволили обобщить и разделить выводы различных научных подходов к предложенной тематике, а также сделать конкретные выводы из материалов судебной практики.

Наибольшую роль сыграли специально-юридические методы. В частности, автором активно применялся формально-юридический метод, который позволил провести анализ и осуществить толкование норм действующего законодательства. Например, следующий вывод автора: «В первую очередь для проведения дальнейшего анализа следует установить, что подразумевается под термином «цифровая валюта». Для целей настоящей статьи цифровая валюта рассматривается в соответствии с официально закреплённой в российском законе дефиницией (Федеральный закон от 31 июля 2020 г. № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»). Основываясь на официальной дефиниции, можно выделить следующие основные характеристики цифровой валюты: является совокупностью электронных данных (цифровой код или обозначение); может быть принята в качестве средства платежа; не является денежной единицей России, иностранного государства или международной денежной или расчётной единицей; отсутствует обязанное лицо перед каждым обладателем такой цифровой валюты».

Таким образом, выбранная автором методология в полной мере адекватна цели исследования, позволяет изучить все аспекты темы в ее совокупности.

Актуальность.

Актуальность заявленной проблематики не вызывает сомнений. Имеется как теоретический, так и практический аспекты значимости предложенной темы. С точки зрения теории тема определения потенциальных налоговых последствий операций с цифровой валютой и стейблкоином сложна и неоднозначна. Сложно спорить с автором в том, что «На сегодняшний день с криптоактивами самого различного рода сталкиваются все больше людей и компаний по всему миру. Так как термин «криптоактив» не является официально закреплённым и по отношению к содержанию данного термина продолжаются дискуссии среди исследователей, для целей настоящей работы под криптоактивом следует понимать цифровое представление ценности или права, имеющее частное происхождение и зависящее от криптографии, распределенного реестра или иной аналогичной технологии. Несмотря на большую волатильность цен на многие криптоактивы, общая капитализация крипторынка продолжает стремительно расти».

Тем самым, научные изыскания в предложенной области стоит только поприветствовать.

Научная новизна.

Научная новизна предложенной статьи не вызывает сомнений. Во-первых, она выражается в конкретных выводах автора. Среди них, например, такой вывод:

«Цифровые валюты и стейблкоины имеют ряд сходств и отличий, определение которых зависит от ряда характеристик таких объектов. Основным отличием стейблкоина от цифровой валюты, в соответствии с российским законодательством, является наличие или отсутствие обязанного лица. Несмотря на законодательное закрепление определения цифровой валюты, гражданско-правовой режим такого актива на сегодняшний день не определен. Понятие «стейблкоин» на сегодняшний день

законодателем не установлено, вследствие чего правовой режим такого актива также является неопределенным. Исходя из анализа положений российского законодательства можно сделать вывод, что децентрализованные стейблкоины могут подпадать под определение цифровой валюты при отсутствии обязанного лица. В другом случае, если у стейблкоина существует устанавливаемое обязанное лицо, то такой стейблкоин потенциально может подпадать под определение цифровых прав (иностранных цифровых прав). При квалификации стейблкоина в качестве цифрового права, одни стейблкоины могут быть ближе по своей природе к цифровому праву, включающему денежное требование, тогда как другие – к гибридным цифровым правам».

Указанный и иные теоретические выводы могут быть использованы в дальнейших научных исследованиях.

Во-вторых, автором предложены идеи по толкованию действующего российского законодательства, что может быть полезно практикующим специалистам в рассматриваемой сфере.

Таким образом, материалы статьи могут иметь определенных интерес для научного сообщества с точки зрения развития вклада в развитие науки.

Стиль, структура, содержание.

Тематика статьи соответствует специализации журнала «Налоги и налогообложение», так как она посвящена правовым проблемам, связанным с определением сущности цифровых валют для целей налогового регулирования.

Содержание статьи в полной мере соответствует названию, так как автор рассмотрел заявленные проблемы, в целом достиг цели исследования.

Качество представления исследования и его результатов следует признать в полной мере положительным. Из текста статьи прямо следуют предмет, задачи, методология и основные результаты исследования.

Оформление работы в целом соответствует требованиям, предъявляемым к подобного рода работам. Существенных нарушений данных требований не обнаружено.

Библиография.

Следует высоко оценить качество использованной литературы. Автором активно использована литература, представленная авторами из России и из-за рубежа (Новоселова Л.А., Медведева Т.М., Санникова Л.В., Харитоновна Ю.С., Лолаева А.С. Макиев С.А., Бутаева Э.С., Waerzeggers C., Aw I., Cheng J. и другие). Многие из цитируемых ученых являются признанными учеными в области регулирования отношений по поводу цифровых валют.

Таким образом, труды приведенных авторов соответствуют теме исследования, обладают признаком достаточности, способствуют раскрытию различных аспектов темы.

Апелляция к оппонентам.

Автор провел серьезный анализ текущего состояния исследуемой проблемы. Все цитаты ученых сопровождаются авторскими комментариями. То есть автор показывает разные точки зрения на проблему и пытается аргументировать более правильную по его мнению.

Выводы, интерес читательской аудитории.

Выводы в полной мере являются логичными, так как они получены с использованием общепризнанной методологии. Статья может быть интересна читательской аудитории в плане наличия в ней систематизированных позиций автора применительно к вопросам толкования российского законодательства по поводу налогового режима цифровых валют.

На основании изложенного, суммируя все положительные и отрицательные стороны статьи

«Рекомендую опубликовать»

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

Шамаев С.А. Цифровизация администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС: инновационные подходы и проблемы гармонизации // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72482 EDN: YRMQWQ URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72482](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72482)

## Цифровизация администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС: инновационные подходы и проблемы гармонизации

Шамаев Семен Александрович

ORCID: 0009-0006-5542-2632

аспирант, кафедра Налогов и налогового администрирования; Финансовый Университет при  
Правительстве Российской Федерации  
Главный государственный налоговый инспектор; ИФНС России № 7 по г. Москве

300910, Россия, Тульская область, Тула, Бархатный пр-д, 26

✉ [semen220999@gmail.com](mailto:semen220999@gmail.com)



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

### DOI:

10.7256/2454-065X.2024.6.72482

### EDN:

YRMQWQ

### Дата направления статьи в редакцию:

27-11-2024

### Дата публикации:

25-12-2024

**Аннотация:** Предметом настоящего исследования является администрирование универсального акциза, а именно одной из его форм – налога на добавленную стоимость (НДС) – в странах Евразийского экономического союза (ЕАЭС), рассматриваемая в контексте гармонизации налоговых систем, цифровизации администрирования и налогообложения трансграничных операций. В центре внимания находятся различия в ставках НДС, уровнях автоматизации процессов и подходах к администрированию налога, которые создают барьеры для интеграции и снижают эффективность налоговых систем. Особое внимание уделяется влиянию цифровизации на улучшение собираемости НДС, устранение налогового разрыва и повышение



прозрачности налогового учета. Также исследуется опыт международных интеграционных объединений, таких как Европейский союз, в области унификации налогообложения и внедрения цифровых платформ для учета налогоплательщиков и администрирования трансграничных операций. Методологическая основа исследования включает анализ статистических данных о поступлениях НДС, сравнительный анализ налоговых систем стран ЕАЭС, а также изучение международного опыта, в частности, практик Европейского союза. Используются методы обобщения, моделирования и экономико-математического анализа для оценки эффективности текущих и перспективных механизмов администрирования НДС. Результаты работы демонстрируют зависимость роста налоговых поступлений от уровня цифровизации систем администрирования. Установлено, что создание единой цифровой платформы учета НДС способно минимизировать налоговый разрыв, улучшить собираемость налогов и снизить административные издержки. Выявлены основные барьеры гармонизации, включая различия в ставках НДС и отсутствии унифицированного подхода к налогообложению цифровых услуг. Практическая значимость результатов заключается в возможности их использования при разработке совместных программ стран-участниц ЕАЭС в области координации налоговой политики, а также при разработке общей наднациональной налоговой политики ЕАЭС. Разработаны рекомендации по адаптации международного опыта, включая внедрение систем автоматического учета налогоплательщиков, и предложены шаги по унификации налогообложения трансграничной торговли. Выводы статьи подчеркивают необходимость координации усилий стран ЕАЭС для создания единой налоговой стратегии, что обеспечит рост собираемости НДС, укрепит экономическую интеграцию и создаст условия для более прозрачного взаимодействия участников рынка.

**Ключевые слова:**

Универсальный акциз, НДС, Евразийский экономический союз, Гармонизация налоговых систем, Цифровизация налогообложения, Администрирование НДС, Трансграничные операции, Экономическая интеграция, Налоговый разрыв, Автоматизация налогового учёта

**Введение**

Универсальный акциз представляет собой форму косвенного налога, взимаемого на всех этапах создания товаров и услуг. В странах Евразийского экономического союза (ЕАЭС) эту роль выполняет налог на добавленную стоимость (НДС). Он обеспечивает поступление основной части бюджетных доходов и служит инструментом регулирования внутренних и трансграничных экономических отношений.

При этом стоит отметить, что в Армении и Кыргызстане одновременно с НДС применяются иные формы универсального акциза, такие как налог с оборота и налог с продаж, которые частично заменяют НДС и налог на прибыль для определённых категорий налогоплательщиков. В Армении налог с оборота используется для индивидуальных предпринимателей и малых предприятий, с возможностью выбора между этим налогом и системой НДС. Ставки варьируются от 1,5% до 10% в зависимости от вида деятельности (Налоговый кодекс Республики Армения). В Кыргызстане налог с продаж регулирует операции с товарами и услугами, имея ставки от 1% до 5% в зависимости от формы оплаты (Налоговый кодекс Кыргызской Республики).

Эти налоги ориентированы на внутренний рынок и практически не затрагивают трансграничные операции. В Армении налог с оборота не применяется к экспортным операциям, которые подпадают под действие НДС, облагаемого по нулевой ставке. В Кыргызстане трансграничные операции также подлежат обложению НДС в соответствии с нормами ЕАЭС.

Сравнение поступлений от этих налогов с поступлениями от НДС показывает их ограниченную фискальную значимость. В Кыргызстане поступления от налога с продаж за последний отчётный период составили 617,6 млн сомов, что значительно ниже поступлений от НДС, равных 2 750,7 млн сомов [\[1\]](#). В Армении налог с оборота также приносит меньшие доходы в сравнении с НДС, который остаётся ключевым источником налоговых поступлений [\[2\]](#).

Важным фактором успешного развития универсального акциза является цифровизация налогового администрирования — внедрение информационных технологий и автоматизированных систем для повышения прозрачности, минимизации налогового разрыва (отклонение между плановыми и фактическими показателями сбора налога) и улучшения взаимодействия между налогоплательщиками и государством. В странах ЕАЭС цифровизация направлена на повышение собираемости налогов за счёт автоматизированного контроля, устранение барьеров в трансграничной торговле, а также снижение административных издержек.

Цифровизация администрирования НДС рассматривается как необходимое условие для повышения прозрачности налогового учета, улучшения собираемости налогов и устранения барьеров во взаимной торговле. Несмотря на успехи в экономической интеграции с момента создания ЕАЭС в 2015 году, различия в подходах к налогообложению, сложности учета трансграничных сделок и налогового разрыва остаются актуальными проблемами [\[3, с. 34\]](#).

Целью настоящего исследования является развитие теоретических и методологических подходов к гармонизации НДС как формы универсального акциза в странах ЕАЭС с учетом различий национальных экономик и налоговых систем. В статье анализируется роль цифровых технологий в налоговом администрировании, оцениваются барьеры и предлагаются решения на основе успешного международного опыта. Особое внимание уделяется разработке рекомендаций по созданию единой цифровой платформы для налогового учета и унификации методов администрирования НДС.

### ***Текущее состояние администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС***

Универсальный акциз является важным индикатором внешней торговли в рамках ЕАЭС. Так, объем взаимной торговли между странами ЕАЭС в 2021 году достиг рекордных 73,1 млрд долларов США, что на 32,8% выше уровня 2020 года. При этом основной вклад в рост обеспечили увеличение средних цен на товары (на 19,5%) и рост физического объема взаимных поставок (на 11,1%) (статистический портал Евразийской Экономической Комиссии). Однако рост взаимной торговли сопровождается вызовами, связанными с различиями в национальных подходах к налогообложению. В частности, отсутствие унифицированных правил администрирования НДС создает барьеры в трансграничной торговле и усложняет интеграцию налоговых систем стран ЕАЭС.

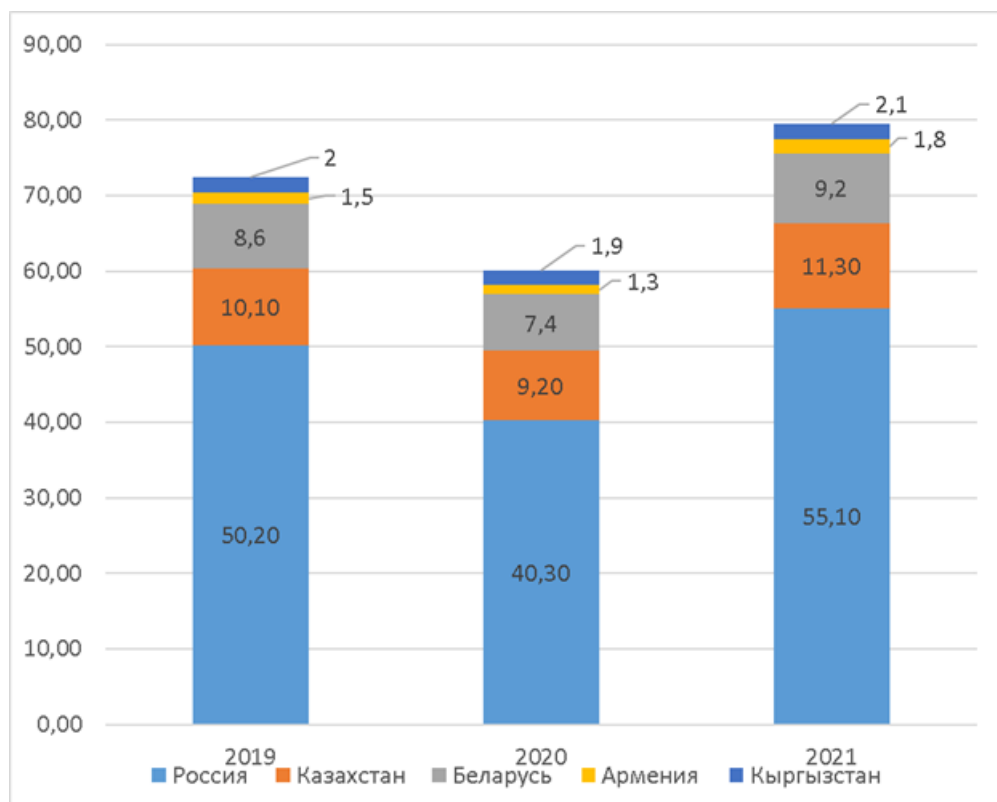


Рисунок 1. Динамика объёмов взаимной торговли между странами ЕАЭС, 2019–2021 гг. (млрд долларов США).

Источник: составлено и предложено автором на основе данных ЕЭК.

Рисунок 1 наглядно демонстрирует динамику объемов взаимной торговли между странами ЕАЭС за 2019–2021 годы. Влияние пандемии COVID-19 привело к значительному снижению торговой активности в 2020 году. Однако в 2021 году общий объем торговли восстановился, достигнув 79,5 млрд долларов США. Россия сохраняет доминирующее положение, обеспечивая более 70% от общего объема торговли. При этом Казахстан и Беларусь демонстрируют стабильный вклад, в то время как доли Армении и Кыргызстана составляют сравнительно небольшие значения. Стоит отметить, что за период с 2022 года и до настоящего времени официальная статистическая информация об объемах внешней и взаимной торговли отдельными государствами-членами Евразийского экономического союза отнесена к сведениям ограниченного распространения и официальная статистическая информация об объемах внешней и взаимной торговли по Евразийскому экономическому союзу не подлежит публикации, однако, учитывая введение большого количества санкций в отношении Российской Федерации в связи с проводимой ею внешней политикой со стороны множества стран-участниц международного рынка, можно предположить, что уровень взаимной торговли между странами ЕАЭС, скорее всего, значительно возрос.

Согласно данным Евразийской экономической комиссии, поступления от НДС значительно варьируются в странах ЕАЭС, что связано с различиями в ставках, структурах экономик и уровнях автоматизации налогового администрирования. Например, в Армении доля НДС в бюджетных поступлениях достигает 29%, в то время как в России она составляет около 15–17% (статистический портал Евразийской Экономической Комиссии). Отсутствие единых подходов создает препятствия для гармонизации налоговых систем, что подчеркивает необходимость комплексного внедрения цифровых технологий для оптимизации управления НДС.

На данный момент в странах ЕАЭС реализуются различные инициативы по цифровизации налогового администрирования. Примером успешного использования цифровых технологий является система АСК НДС-2, реализуемая в России, которая позволяет в реальном времени отслеживать налоговые обязательства налогоплательщиков, выявлять разрывы в цепочке поставок и минимизировать риски уклонения от налогообложения. По данным Федеральной налоговой службы России, внедрение АСК НДС-2 позволило значительно нарастить сумму поступлений от налога. Это наглядно демонстрирует преимущества цифровых технологий для повышения прозрачности налогового администрирования [\[4, с. 196; 5\]](#). Подобные решения необходимы для устранения налоговых разрывов и формирования единой цифровой экосистемы в целом рамках ЕАЭС.

В Армении внедрен единый казначейский счет Единый казначейский счёт представляет собой централизованную систему учета налоговых обязательств налогоплательщиков, внедрённую для упрощения и прозрачности налогового администрирования. Все суммы, уплачиваемые налогоплательщиками, зачисляются на этот счёт и не считаются налоговыми доходами до момента предоставления соответствующих расчётов по налогам. На основании этих расчётов средства автоматически распределяются на субсчета, отражающие обязательства по конкретным видам налогов, включая универсальный акциз. Такой подход устраняет избыточные переплаты, снижает административные издержки, упрощает возврат ошибочно уплаченных средств и исключает необходимость зачётов между разными видами налогов. Внедрение системы единых казначейских счетов упростило процесс возврата НДС для экспортеров, в том числе позволила сократить сроки обработки заявлений и уменьшить объем административных расходов. Однако её интеграция с налоговыми системами других стран ЕАЭС пока не реализована.

Похожий механизм уплаты и распределения налогов внедрён в России в 2023-м году с началом функционирования системы ЕНС (единого налогового счёта). Однако большая часть инициатив, касающаяся цифровизации администрирования отдельных налогов, в т.ч. НДС, носит локальный характер и требуют интеграции в единое цифровое пространство ЕАЭС [\[6\]](#).

В Кыргызстане НДС играет важнейшую роль в налоговой системе, обеспечивая значительную долю доходов бюджета. Для повышения эффективности его администрирования республика активно внедряет цифровые технологии. Одним из ключевых шагов стало введение в 2020 году обязательного использования электронных счетов-фактур (ЭСФ) для всех плательщиков НДС, включая экспортеров и импортеров. Данная инициатива позволила улучшить учет налоговых обязательств, минимизировать ошибки в налоговой документации и сократить долю теневой экономики. По оценкам, использование ЭСФ уже на раннем этапе внедрения способствовало увеличению поступлений НДС при импорте на 20% за 2018 год по сравнению с предыдущим годом [\[8, с. 45\]](#).

Электронные счета-фактуры в Кыргызстане стали основой более широкой цифровой стратегии налогового администрирования. Внедрение портала VAT.salyk.kg, предназначенного для дистанционной регистрации налогоплательщиков, включая иностранных поставщиков услуг, стало важным шагом в улучшении контроля над трансграничной торговлей. Этот портал позволяет автоматизировать процесс регистрации, что особенно актуально в условиях роста электронной торговли. Такие меры обеспечивают более точный учет налоговых поступлений и способствуют

укреплению прозрачности налоговых потоков.

Кроме того, Кыргызстан реализует пилотные проекты в сфере цифровизации, такие как система маркировки товаров и модернизация кассовых аппаратов с фискальными модулями. Эти инициативы направлены на усиление контроля за движением товаров на внутреннем рынке и снижение уклонения от уплаты налогов. Однако их применение остается ограниченным, а интеграция с другими цифровыми платформами, включая таможенные системы и национальные реестры, находится на начальном этапе. Это затрудняет администрирование НДС в трансграничной торговле и снижает общий эффект от внедрения цифровых инструментов [\[8, с. 195\]](#).

Несмотря на положительное влияние цифровизации на собираемость НДС, в Кыргызстане сохраняются проблемы, связанные с нехваткой инвестиций в технологическую инфраструктуру, недостатком квалифицированных специалистов и ограниченными возможностями для координации с налоговыми системами других стран ЕАЭС. Тем не менее внедрение электронных счетов-фактур и других цифровых решений демонстрирует их значимость для повышения эффективности налогового администрирования и создания прозрачной налоговой системы в республике.

Текущее состояние администрирования НДС в странах ЕАЭС отражает существенные различия в национальных подходах, ставках и уровне цифровизации. Эти факторы оказывают значительное влияние на эффективность собираемости налога и создание условий для гармонизации налоговых систем. НДС является ключевым источником бюджетных поступлений во всех странах Союза, однако его доля и структура поступлений существенно варьируются.

Данные Евразийской экономической комиссии показывают, что НДС обеспечивает от 15% до 32% всех налоговых доходов государств-членов. В Армении доля НДС в бюджетных поступлениях составляет 29%, что связано с высокой долей внутреннего НДС. В Беларуси эта доля достигает 30–32%, что объясняется значительной зависимостью страны от импортного НДС. В России, несмотря на высокую ставку налога (20%), его доля остается на уровне 15–17%, что отражает большую диверсификацию налоговой базы. Казахстан, напротив, демонстрирует самую низкую ставку НДС среди стран Союза (12%), что делает его экономику привлекательной для иностранных инвесторов, но снижает объем поступлений в бюджет – доля поступлений от НДС составляет 22%. Кыргызстан занимает промежуточную позицию, где НДС формирует около 27% всех налоговых поступлений (статистический портал Евразийской Экономической Комиссии) [\[9, с. 34\]](#).

Различия в ставках НДС и подходах к его администрированию отражают особенности экономической политики государств. В России с увеличением ставки с 18% до 20% в 2019 году было достигнуто увеличение поступлений в бюджет, однако такое решение подверглось критике со стороны бизнеса и общества, опасавшихся негативного влияния на потребительский спрос и уровень цен. В Республике Беларусь ставка НДС находится на уровне 20% уже длительное время, в то же время активно применяются налоговые льготы для стимулирования отдельных отраслей экономики, таких как сельское хозяйство. Казахстан использует низкую ставку для создания более благоприятных условий для бизнеса, что, однако, снижает поступления в бюджет и создает предпосылки для налоговой конкуренции внутри Союза. [\[5, 134\]](#)

Структура поступлений НДС варьируется в зависимости от экономической модели. В Армении и Кыргызстане основная часть поступлений приходится на внутренний НДС, что

связано с относительно низкой долей импорта в структуре экономики. В России и Беларуси, напротив, существенная доля налоговых поступлений формируется за счет НДС на импорт, что отражает их внешнеэкономическую ориентацию. Казахстан демонстрирует более сбалансированную структуру поступлений благодаря сочетанию низкой ставки налога и упрощенного учета для малого и среднего бизнеса [\[4, с. 56\]](#).

Иллюстрацией этих различий служит таблица, составленная на основе данных ЕЭК:

**Таблица 1. Структура поступлений НДС в странах ЕАЭС, 2022 г.**

Страна	Доля НДС в налоговых поступлениях, %	Основная ставка НДС, %
Армения	29	20
Беларусь	30–32	20
Казахстан	22	12
Кыргызстан	27	20
Россия	15–17	20

Источник: составлено автором на основе данных ЕЭК.

Одной из ключевых проблем является администрирование НДС в трансграничной торговле, особенно в сфере цифровых услуг. В условиях активного роста электронной коммерции отсутствие унифицированного подхода к определению налоговой базы и ставок создает барьеры для эффективного налогового контроля. Различия в национальных системах ведут либо к двойному налогообложению, либо к уклонению от уплаты налогов. Например, в Беларуси и России цифровые платформы обязаны регистрироваться в налоговых органах и выплачивать НДС, однако в других странах ЕАЭС подобные требования остаются не до конца сформированными. Это создает риск выпадения значительных сумм из налоговой базы, особенно в сфере трансграничных цифровых услуг.

Развитие цифровой экономики и необходимость повышения эффективности налогового администрирования в странах ЕАЭС актуализируют вопросы внедрения автоматизированных систем контроля и учета НДС. Цифровизация в этом контексте представляет собой не только инструмент модернизации, но и средство преодоления основных вызовов, связанных с различиями в подходах к администрированию, низкой прозрачностью налоговых процессов и значительными барьерами для взаимной торговли. На основании ранее рассмотренных данных можно утверждать, что влияние цифровизации на собираемость НДС в странах ЕАЭС напрямую зависит от уровня и масштаба её реализации, однако текущие успехи и ограничения в данной области говорят о необходимости дальнейшей координации и развития интеграционных механизмов.

В России цифровизация налогового администрирования, поддержанная внедрением автоматизированных систем контроля, позволила достичь значительных успехов. Данные о поступлениях НДС демонстрируют, что за последние годы темпы роста налоговых поступлений остаются стабильно высокими, что подтверждается номинальным увеличением объема налоговых доходов более чем на 276% за период с 2015 по 2022 годы. Даже с учетом инфляции рост составил 206,8%, что является одним из самых высоких показателей среди стран ЕАЭС. Эти результаты объясняются использованием технологий, которые обеспечивают прозрачность цепочек поставок и минимизируют



возможность уклонения от уплаты налогов. Высокая степень цифровизации позволила значительно улучшить контроль за исполнением налоговых обязательств, что отражается на эффективности сбора НДС.

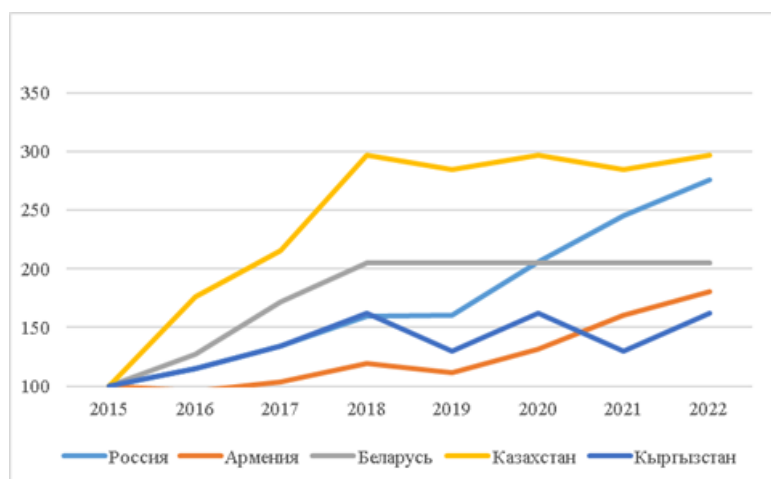
Поступления НДС в Армении, несмотря на внедрение информационных технологий, ранее описанных в настоящем исследовании, отстают от других стран ЕАЭС. За аналогичный период за период с 2015 по 2022 год номинальный рост составил 204,5%, а реальный — лишь 157,3%, что существенно ниже, чем в России или Казахстане. Это может быть связано с ограниченной интеграцией системы казначейского учета с другими элементами налогового администрирования, а также с меньшим объемом налоговой базы, что обусловлено особенностями структуры экономики страны.

В Казахстане, несмотря на более низкий уровень автоматизации, рост поступлений НДС остается значительным. За период с 2015 по 2022 годы номинальный рост составил 297,2%, а с учетом инфляции — 227,1%. Это свидетельствует о положительном влиянии даже частичных мер цифровизации, таких как упрощение налогового учета для малого и среднего бизнеса. Однако отсутствие комплексных автоматизированных систем и слабая интеграция в трансграничное налогообложение препятствуют дальнейшему улучшению собираемости налогов.

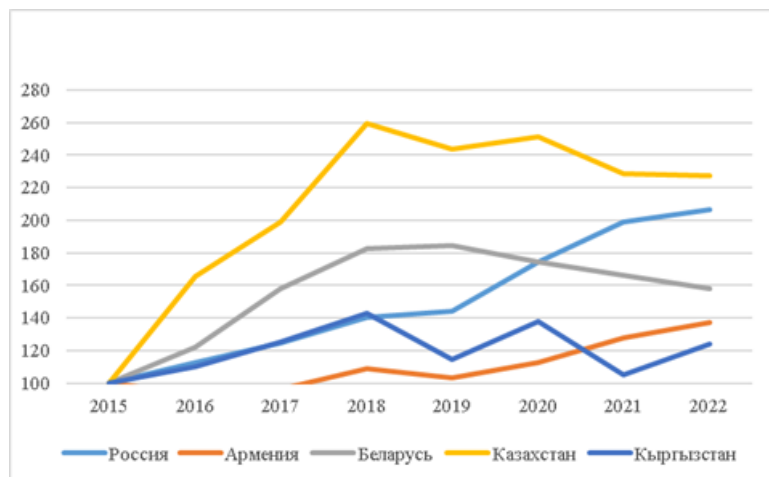
Беларусь и Кыргызстан также предпринимают шаги в сторону цифровизации, однако их влияние на собираемость НДС ограничено низким уровнем охвата и слабой интеграцией внедренных решений. В этих странах автоматизация охватывает только определенные аспекты налогового администрирования, такие как электронные счета-фактуры, но отсутствуют комплексные системы, которые могли бы обеспечить более значительный эффект. Показатели роста поступлений НДС в этих государствах также менее выражены, что подчеркивает необходимость расширения масштабов цифровизации и координации между налоговыми органами ЕАЭС (статистический портал Евразийской Экономической Комиссии), [\[9; 10\]](#).

Для иллюстрации влияния цифровизации на собираемость налогов можно использовать график, отражающий темпы роста налоговых поступлений в странах ЕАЭС с различным уровнем автоматизации.

**Рисунок 2. Динамика налоговых поступлений НДС в странах ЕАЭС (2015–2022 гг.), номинальный рост**



**Рисунок 3. Динамика налоговых поступлений НДС в странах ЕАЭС (2015–2022 гг.), реальный рост**



Источник: составлено и предложено автором на основе материалов ЕЭК.

Таким образом, цифровизация администрирования НДС является мощным инструментом для повышения собираемости налогов и устранения барьеров для торговли в странах ЕАЭС. Однако её успешная реализация требует не только внедрения локальных решений, но и разработки наднациональных механизмов.

### **Гармонизация универсального акциза в ЕАЭС**

Гармонизация НДС в ЕАЭС представляет собой одну из ключевых задач для углубления экономической интеграции, повышения прозрачности налоговых операций и устранения барьеров во взаимной торговле. Несмотря на достигнутые успехи в цифровизации и унификации отдельных элементов администрирования, различия в ставках налога, подходах к их администрированию и уровнях автоматизации продолжают оставаться серьезным препятствием для эффективного взаимодействия между государствами-членами.

Основной вызов для гармонизации заключается в значительных различиях в ставках НДС, которые варьируются от 12% в Казахстане до 20% в России, Беларуси, Кыргызстане и Армении. Такая разница создает предпосылки для налоговой конкуренции, что подрывает равные условия ведения бизнеса и увеличивает риски уклонения от уплаты налогов в трансграничной торговле. Примером успешного устранения подобных барьеров может служить Европейский союз, где гармонизация ставок позволила снизить налоговый разрыв (VAT Gap) и укрепить экономические связи между странами-членами [\[11, с. 78\]](#).

Перспективным направлением для стран ЕАЭС является дальнейшая цифровизация налогового администрирования. Анализ показывает, что государства с высоким уровнем автоматизации демонстрируют более устойчивый рост налоговых поступлений. Вышеприведённые статистические данные по реальному росту поступлений от НДС отражают превосходство налоговых систем, в которых применяется большее число цифровых решений, над системами с ограниченной цифровизацией. Это подчеркивает необходимость создания единой цифровой платформы для учета налоговых операций в ЕАЭС, которая позволила бы координировать усилия налоговых органов, сократить административные издержки и минимизировать налоговый разрыв.

Важным аспектом гармонизации является налогообложение трансграничных операций, особенно в сфере электронной торговли. В отсутствие унифицированных правил учета НДС на цифровые услуги страны ЕАЭС сталкиваются с потерями налоговых поступлений и искажением конкурентной среды. Для решения этих проблем Европейский союз

использует систему OSS (One Stop Shop), которая обеспечивает автоматизацию регистрации иностранных поставщиков и упрощает уплату НДС в стране назначения. Внедрённая в июле 2021 года, OSS представляет собой расширение ранее действовавшей Mini One Stop Shop (MOSS) и охватывает три ключевые схемы: Union OSS, Non-Union OSS и Import OSS. Она позволяет зарегистрированным компаниям подавать декларации и уплачивать НДС за все операции в странах ЕС через единую точку, избегая необходимости регистрации в каждой стране, где осуществляется деятельность.

Основные схемы OSS:

- Union Scheme: для компаний, зарегистрированных в ЕС, которые продают товары или услуги потребителям в других странах ЕС.
- Non-Union Scheme: для компаний, не зарегистрированных в ЕС, которые предоставляют услуги потребителям, находящимся в странах ЕС.
- Import Scheme: для компаний, ввозящих товары из стран, не входящих в ЕС, стоимостью до 150 евро.

Механизм работы OSS

1. Компании регистрируются в одной из стран ЕС, которая становится "страной идентификации" (Member State of Identification, MSID).

2. НДС за операции с потребителями из других стран ЕС перечисляется через страну идентификации, которая затем передаёт средства соответствующим "странам потребления" (Member States of Consumption, MSCON).

OSS охватывает такие операции, как дистанционные продажи внутри ЕС (intra-Community distance sales), импорт низкоценных товаров из стран вне ЕС, предоставление услуг, таких как электронные услуги, телекоммуникации и вещание.

Система упрощает уплату НДС для дистанционных продаж и трансграничной торговли, позволяя компаниям регистрироваться и подавать налоговые декларации через одну точку в своей стране, что значительно снижает административную нагрузку [\[12; 13\]](#).

OSS доказала свою эффективность в ЕС. Например, использование системы снизило административные издержки бизнеса на 95%, а в 2018 году налоговые поступления через MOSS превысили 4,5 миллиарда евро. Эти показатели подтверждают целесообразность внедрения аналогичных решений в других экономических союзах, таких как ЕАЭС, для улучшения налогового администрирования и гармонизации.

Однако опыт ЕС также выявил ограничения OSS. Система не охватывает все типы транзакций, а техническое внедрение требует значительных затрат на унификацию IT-систем между странами. Для ЕАЭС актуально использование OSS как модели, которая могла бы стать основой для создания единого цифрового окна в налоговой сфере. Такой подход позволил бы решить проблемы, связанные с трансграничной торговлей, и обеспечить равные условия для участников рынка.

Внедрение аналогичной системы в ЕАЭС могло бы увеличить собираемость налога на 20–25% уже в первые годы её работы [\[14, с. 67; 15, с. 112\]](#).

Налоговый разрыв (VAT Gap) остаётся ещё одним показателем, который пока не оценивается в странах ЕАЭС, но широко используется в ЕС. Он позволяет анализировать

эффективность администрирования НДС и выявлять основные проблемы в сборе налога. В ЕС VAT Gap варьируется от 5% в странах с высоким уровнем цифровизации до 30% в государствах с менее развитой налоговой системой. Оценка аналогичных показателей в ЕАЭС могла бы стать основой для повышения эффективности налогового администрирования и снижения потерь бюджета [\[16, с. 112\]](#).

Введение единой цифровой платформы для администрирования НДС в ЕАЭС могло бы стать эффективным решением для гармонизации налоговых систем. Такая платформа позволила бы координировать усилия налоговых органов, минимизировать потери от уклонения и устранить барьеры для торговли. Примером может служить использование автоматического обмена данными о налогоплательщиках между странами ЕС, что привело к сокращению налогового разрыва (VAT Gap) на 15% за пять лет. Для ЕАЭС создание подобного механизма стало бы важным шагом в унификации налогового администрирования.

### **Выводы**

В результате исследования:

1. Установлено, что НДС как форма универсального акциза является одним из ключевых источников бюджетных доходов в странах ЕАЭС. Однако доля НДС в общем объеме налоговых поступлений значительно различается между странами, что обусловлено особенностями национальных экономик, структурой налоговой базы и уровнем цифровизации налогового администрирования.
2. Установлены значительные различия в ставках НДС между странами ЕАЭС. Например, Казахстан, предлагающий низкую ставку НДС (12%) для поддержки малого и среднего бизнеса, сталкивается с риском сокращения налоговых поступлений, особенно в контексте трансграничной торговли. Армения, применяя систему единого казначейского счета, демонстрирует положительные результаты цифровизации, однако её потенциал ограничен отсутствием интеграции с налоговыми системами других стран Союза.
3. Выявлены существенные различия в уровне цифровизации налогового администрирования среди стран ЕАЭС. Россия характеризуется высокой степенью автоматизации налоговых процессов, включая использование систем, подобных АСК НДС-2. В то же время другие страны Союза, такие как Кыргызстан и Армения, имеют средний или низкий уровень цифровизации, что ограничивает эффективность налогового администрирования.
4. Выявлено, что отсутствие гармонизации налоговой политики в рамках ЕАЭС остаётся одним из ключевых препятствий для дальнейшего развития интеграционных процессов. Это включает различия в ставках НДС, отсутствие единой цифровой платформы для обмена данными и использование зарубежных программных продуктов вместо совместных разработок Союза.
5. Разработаны три стратегических направления для развития системы универсального акциза, направленные на достижение гармонизации и повышения эффективности налогового администрирования: унификация ставок НДС, создание и внедрение интегрированных цифровых платформ для налогового учета, а также усиление координации налоговой политики в сфере трансграничной торговли.

В связи с этим предлагаются следующие меры по развитию цифровизации администрирования универсального акциза (НДС).

**1 . Гармонизация налоговых ставок и правил администрирования:** Процесс гармонизации должен учитывать не только экономические особенности стран ЕАЭС, но и их долгосрочные стратегии развития. Например, для Казахстана важна поддержка малого и среднего бизнеса через сохранение льготных условий налогообложения, в то время как для России акцент может быть сделан на увеличении собираемости налогов за счет высокоавтоматизированных систем. Разработка единого подхода к администрированию НДС должна сочетать эти приоритеты, сохраняя баланс между фискальной эффективностью и экономической конкурентоспособностью стран.

**2 . Создание единой цифровой платформы для обмена налоговыми данными:** Введение интегрированной платформы, которая обеспечит автоматический обмен информацией между налоговыми органами стран ЕАЭС, позволит унифицировать процессы налогообложения трансграничных операций. Это не только устраним барьеры, вызванные различиями в национальных системах, но и создаст условия для прозрачности, предотвращения уклонения от уплаты налогов и снижения административных издержек.

**3. Унификация налоговой политики в сфере трансграничной торговли:** Расширение механизмов автоматического обмена данными о налогоплательщиках и операциях, поддержка электронной документации, а также упрощение процедур уплаты НДС для трансграничных операций. Такой подход снизит риск налогового разрыва и обеспечит равные условия для бизнеса, стимулируя рост взаимной торговли. Международный опыт, например, внедрение системы OSS в ЕС, подтверждает, что согласованная политика способствует сокращению налоговых потерь и увеличению бюджетных поступлений.

**4 . Разработка единой наднациональной налоговой стратегии:** ЕАЭС должен сосредоточить усилия на разработке комплексной стратегии, направленной на интеграцию налоговых систем. Эта стратегия должна быть основана на принципах прозрачности, эффективности администрирования и цифровизации. Учет международного опыта позволит ЕАЭС создать современную и конкурентоспособную систему налогообложения, которая будет учитывать уникальные потребности каждого государства-члена, сохраняя при этом общие стандарты.

*Выражаю особую благодарность моему научному руководителю Юмаеву Михаилу Мияссяровичу, д-ру экономических наук, доценту кафедры налогов и налогового администрирования Финансового университета при Правительстве РФ за значимые замечания и важнейшие советы при проведении исследования и оформления данной статьи.*

## **Библиография**

1. Аналитический обзор исполнения доходной части государственного бюджета за январь 2023 года. 2023. Портал Государственной налоговой службы при Министерстве финансов Кыргызской Республики. URL: [https://sti.gov.kg/stsStorage/websti/2023/11/27/stidocument\\_99cafbdb3-4f20-48b0-a84a-73af65b372aa.pdf](https://sti.gov.kg/stsStorage/websti/2023/11/27/stidocument_99cafbdb3-4f20-48b0-a84a-73af65b372aa.pdf).
2. Социально-экономическое положение Республики Армения в январе 2023 года. Портал Статистического комитета Республики Армения. URL: <https://armstat.am/ru/?nid=81&id=2552>.
3. Обзор налоговых систем. Издание ЕЭК. 2019. 234 с.
4. Развитие ЕАЭС 2022+: стратегические задачи и требования времени. Российский совет по международным делам, 2023. 78 с.
5. Федотов Д.Ю. Налоговая гармонизация и её влияние на экономический рост в странах

- Евразийского Экономического Союза // Экономика Профессия Бизнес. – 2022. – №3. – С. 131–139.
6. Налоговая гармонизация и её влияние на экономический рост в странах ЕАЭС. Байкальский государственный университет, 2022.
7. Шамаев С.А. Оптимизация системы налогового контроля НДС в условиях развития цифровой экономики на территории Российской Федерации // Финансовый бизнес. – 2023. – №3(237). – С. 195–200.
8. Карабекова А.К. Цифровизация налогового администрирования в Кыргызской Республике: проблемы и перспективы. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Бишкек, 2023.
9. ЕЭК. Мониторинг уровня инфляции в государствах – членах ЕАЭС по итогам 1 полугодия 2024 года. Москва: Департамент макроэкономической политики ЕЭК, 2024. 41 с.
10. ЕЭК. Мониторинг уровня инфляции в государствах – членах ЕАЭС, 2 квартал 2023 года. Москва: Департамент макроэкономической политики ЕЭК, 2023. 39 с.
11. EU VAT Reform: Business Perspectives. Brussels: European Commission, 2021.
12. Beldzikowski M. The Evolution of the Tax Exchange Information System in the European Union // Harmonisation of VAT in the European Union. Warsaw, 2022. – P. 53–65.
13. Rudawska J. The One Stop Shop Model: A Case Study of a Digital Innovation Hub // Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej Zarządzanie. 2022. – No. 3. – Pp. 27–39.
14. One Stop Shop: New Horizons in EU VAT Reform. European Commission, 2022.
15. OECD. Tax Policy and Administration: Lessons from EU VAT Reform. Paris, 2021.
16. VAT Gap in the EU: Report 2022. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. 2022.

## 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 цифровизации администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС. При этом автор планировал отразить в тексте инновационные подходы и проблемы такой гармонизации. Содержание статьи не противоречит заявленной теме, но ряд аспектов не раскрыты, о чём будет сказано ниже.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных. Ценно, что автор применяет графический инструментарий, который позволяет привлечь дополнительную читательскую аудиторию, а, соответственно, и повысить уровень востребованности статьи у неё. Было бы интересно в виде таблицы или схемы отразить конкретные проблемы гармонизации и пути их решения.

Актуальность исследования вопросов, связанных с цифровизацией администрирования универсального акциза в странах ЕАЭС, не вызывает сомнения. Это обусловлено и важностью изучения цифровизации социально-экономических процессов, и необходимостью научного обоснования их совершенствования в странах ЕАЭС, и аспекты налогообложения, т.к. именно налоги являются ключевым источником доходов.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале представлена слабо за счёт отсутствия обоснований приводимым интересным тезисам. Доработка статьи по двум направлениям решит это: 1) обоснование проблем; 2) сопоставление проблем и путей их решения. Также автор приводит некоторые параллели с опытом ЕС: целесообразно показать возможности и ограничения его применения в российской практике.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный с точки зрения отсутствия просторечных выражений и элементов публицистического стиля. Структура статьи автором не обособлена, однако идейная последовательность изложения материала является понятной и последовательной, но неполной. В частности, было бы неплохо обсудить терминологический аспект предмета исследования – «универсальный акциз». Как его рассматривают разные авторы в своих научных публикациях? Почему НДС является акцизом? Есть ли в научных публикациях критика такого подхода? Автор в тексте статьи делает утверждение о том, что «Таким образом, цифровизация администрирования НДС является мощным инструментом для повышения собираемости налогов и устранения барьеров для торговли в странах ЕАЭС.», но непонятно, как появился такой вывод? «Таким образом» - это следствие из чего? Автор утверждает, что «Введение единой цифровой платформы для администрирования НДС в ЕАЭС могло бы стать эффективным решением для гармонизации налоговых систем.». Какие показатели эффективности были рассчитаны автором? Автор пишет, что «в ходе научного исследования выявлены три ключевые методологические направления развития системы универсального акциза для достижения эффективной гармонизации». Почему автор остановился именно на этих направлениях? Как должна быть выстроена работа по этим трём направлениям? Например, утверждается, что одним из направлений является унификация ставок. Какая должна быть ставка и как это осуществить? Насколько это реалистично?

Библиография. Библиографический список состоит из 14 наименований. Обращает внимание вольность его оформления, рекомендуется внимательно подкорректировать при доработке статьи. Также представляется важным изучение правового контура налоговых систем стран ЕАЭС. Более того, важно расширить перечень изученных научных публикаций, опубликованных как в России, так и за рубежом.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный библиографический список, какой-либо научной дискуссии не обнаружено. При проведении доработки статьи рекомендуется устранить эту проблему. Важно показать, в чём состоит прирост научного знания по сравнению с тем, что уже имеется в научных статьях?

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного, заключаем о том, что автор выбрал крайне востребованную тему, качественная подготовка статьи на которую крайне необходима для современной науки и практики. Доработка статьи по указанным в тексте рецензии замечаниям позволит устранить имеющиеся недостатки и обеспечить высокий интерес 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](#).*

Предметом исследования является развитие теоретических и методологических подходов к гармонизации НДС как формы универсального акциза в странах ЕАЭС с учетом различий национальных экономик и налоговых систем.

Методология исследования четко не прописана в статье, однако она состоит из традиционных методов анализа, таких как анализ, дедукция и прочие.

Актуальность темы исследования обусловлена как политическими причинами, связанными с усилением связей Российской Федерации со странами-членами ЕАЭС, так и экономическими. Экономические факторы обусловлены фискальной знамостью НДС и необходимостью повышения его собираемости. Быстрое развитие цифровизации, которое затрагивает все сферы экономики отражается также и на налоговом



администрировании, однако в разных странах методы и степень проникновения цифровых технологий различаются.

Научная новизна состоит во введении единой цифровой платформы для администрирования НДС в ЕАЭС, что, по мнению авторов, могло бы стать «эффективным решением для гармонизации налоговых систем».

Стиль, структура, содержание. Стиль работы соответствует научному стилю, необходимому для работ подобного рода. Структура работы логична и последовательна, состоит из введения, основной части и выводов. Работа основывается на сравнении особенностей налогообложения НДС в странах ЕАЭС, последовательно рассмотрено текущее состояние в сфере администрировании универсального акциза, которым является НДС. Выделена роль доходов от НДС для бюджетной системы стран, а также особенности взимания и структура поступлений от НДС по странам. Интересным представляется оценка применения разными странами цифровых технологий при взимании НДС. Сравнение опыта разных стран чрезвычайно важно для развития администрирования универсального акциза. Выводы авторов систематизированы и четко определены. Представляют собой конкретные рекомендации по развитию цифровизации администрирования универсального акциза - НДС.

Библиография состоит из научных работ отечественных и зарубежных ученых.

Апелляция к оппонентам. Хотелось бы, чтобы в работе более четко были выделены методы исследования, а также проведен обзор научной базы по теме исследования. Интересно была бы также мнение авторов по вопросу выгоды от внедрения единой цифровой платформы для администрирования НДС для России, в которой отмечается довольно высокий уровень собираемости НДС.

Выводы, интерес читательской аудитории. Предложения авторов по внедрению единой системы администрирования универсального акциза аргументированы и имеют комплексный подход, состоящий из ряда мер, предлагаемых авторами для гармонизации налоговой системы стран ЕАЭС в отношении универсального акциза. Тема, несомненно, будет интересна как представителям научного сообщества, так и представителям органов власти как база для будущих исследований, дискуссий и совершенствования системы администрирования налога.

Данное исследование отвечает всем требованиям, предъявляемым к научным статьям, и может быть рекомендована к публикации.

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

Кричевский Е.Н. Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. С.34-48. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72534 EDN: YUUVBY URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72534](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72534)

## **Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций**

**Кричевский Евгений Никитич**

аспирант, кафедра Налогов и налогового администрирования; Финансовый университет При  
правительстве РФ

109147, Россия, г. Москва, ул. Марксистская, 9, кв. 121

✉ [evgenyikrichevsky@mail.ru](mailto:evgenyikrichevsky@mail.ru)



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

### **DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.72534

### **EDN:**

YUUVBY

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

02-12-2024

### **Дата публикации:**

25-12-2024

**Аннотация:** В эпоху цифровой трансформации искусственный интеллект (далее – ИИ) становится ключевым инструментом в налоговом администрировании. Данная статья представляет собой исследование возможностей применения ИИ в налоговом администрировании несостоятельных организаций (банкротов), а также механики внедрения технологий ИИ в работу структурных подразделений налоговых органов, отвечающих за обеспечение процедур банкротства несостоятельных организаций и перспективы их адаптации в российской системе налогового администрирования. В настоящее время банкротство является макроэкономическим фактором и необходимость применения ИИ в российской практике, в том числе для обеспечения процедур банкротства, возможно через внедрение алгоритмов для мониторинга и анализа

финансовой отчетности предприятий. В статье проанализирован международный опыт применения ИИ в работе судебных и фискальных органов, с целью адаптации выделенных подходов в рамках российской системы, что будет способствовать повышению прозрачности и эффективности налогового администрирования. Основа методологии исследования сформирована на базе общенаучных и специальных методов исследования, включающих методы сравнительного анализа, метода обобщения результатов при формулировании выводов и представлении приоритетных направлений, метод системного анализа и экспертной оценки. Новизна настоящего исследования заключается в адаптации инструментов и внедрении механик ИИ в налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов). Вывод. Внедрение ИИ в работу ФНС России, в части налогового администрирования несостоятельных организаций, является магистральным вектором в сторону повышения эффективности процедур банкротства несостоятельных организаций. Вместе с тем, развития института банкротства с постепенным внедрением ИИ, способствует: развитию предиктивной аналитики, построению моделей прогнозирования исходов дел, выявлению искажений в отчетности и балансе должника, сокращению затрат на администрирование процедур банкротства, снижению временных затрат на обработку данных. Международный опыт демонстрирует высокую результативность таких технологий. Адаптация анализируемых инструментов для российской практики откроет новые возможности для цифровизации, повышению прозрачности налогового администрирования, а также поспособствует к развитию международного межведомственного электронного взаимодействия.

**Ключевые слова:**

институт банкротства, несостоятельность, искусственный интеллект, арбитражный управляющий, налоговое администрирование, должник, отложенные налоги, кредиторы, анализ данных, конкурсная масса

**Актуальность исследования.** В современных условиях развития информационных систем и ресурсов ФНС России, а также постепенного внедрения электронного документооборота в жизненные циклы предприятий, одной из острых проблематик является необходимость в обслуживании, анализе и выявлении рисков огромного массива информации о налогоплательщиках. Магистральным преимуществом цифровизации и внедрения ИИ в налоговом администрировании несостоятельных организаций является скорость анализа данных должника, автоматизация процессов контроля, получение информации о должнике в режиме реального времени, а также сокращение трудозатрат сотрудников налоговых органов и ускоренное межведомственное взаимодействие. В результате у налоговых органов сокращается работа по выявлению возможности осуществления недобросовестных действий по выводу активов, осуществлению сомнительных сделок и т.д.

Новизна настоящего исследования заключается в адаптации инструментов и внедрении механик ИИ в налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов).

Цель представленного исследования заключается в исследовании возможности использования ИИ в налоговом администрировании процедур банкротства несостоятельных организаций, продемонстрировать примеры успешного международного опыта и предложить пути его адаптации для нужд российской системы.

Объектом исследования являются экономические отношения, формирующиеся в

процессе процедуры банкротства несостоятельных организаций.

Основа методологии исследования сформирована на базе общенаучных и специальных методов исследования, включающих методы сравнительного анализа, метода обобщения результатов при формулировании выводов и представлении приоритетных направлений, метод системного анализа и экспертной оценки.

**Результаты исследования.** Налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов) в Российской Федерации (далее – РФ) имеет ряд сложностей, прежде всего связанных с: увеличением налогоплательщиков в процедуре банкротства (по состоянию на 31.12.2022 г. – 301,3 тыс., на 31.12.2023 г. – 365,8 тыс.), значительными временными и финансовыми затратами на проведение процедур, отсутствии автоматизации и бумажный документооборот. В данной статье, дефиниция «несостоятельность» и «банкротство» являются синонимами, в соответствии с ст. 2 Федерального закона от 26.10.2002 №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Ввиду завершения моратория 01.10.2022 на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям кредиторов и направленных в адрес РФ односторонних санкций, количество организаций оказавшихся в процедуре банкротства увеличивается, однако большинство анализируемых показателей показывают положительную динамику, в связи с развитием информационных систем и ресурсов ФНС России, направленных на формирования баланса интересов всех участников процедуры банкротства, а также на финансовое оздоровления предприятий (в особенности системообразующих).

По данным Единого федерального реестра юридических значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц (далее – Федресурс), индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности, степень удовлетворения требований кредиторов по завершённым делам находится на крайне низком уровне в течение многих лет, несмотря на позитивные тенденции в теории и практике банкротств. (табл. 1).

Таблица 1 - Основные результаты процедур банкротства по завершённым делам о банкротстве должника

Наименования показателя эффективности процедур банкротства	Отчетный период			
	2021	2022	2023	2024 (январь-июнь)
Включено требований кредиторов, всего, млрд руб.	4 487,2	3567,6	3055	1511,5
Удовлетворено требований кредиторов, всего	159,1	243,6	297,1	137,5
Доля удовлетворенных требований всего, %	3,5	6,8	9,7	9,1%
Доля завершённых дел о банкротстве, в которых кредиторы получили «0», %	58,4	57,2	54,7	55

Анализ итогов деятельности ФНС России в делах о банкротстве, представляющей интересы РФ как кредитора показывает, что основная трудности в обеспечении

интересов РФ в современных делах о банкротстве заключается в том, что интересы участников дел о банкротстве страдают от низкой эффективности в реализации процедур банкротства (понимаемой как степень удовлетворения требований кредиторов), несмотря на активное совершенствование законодательства о банкротстве, изменение вектора налоговой политики по взысканию налоговой задолженности в сторону примирительных процедур и клиентоцентричности, а также развитию информационных систем и ресурсов.

Вместе с тем, количество инициируемых ФНС России дел о банкротстве организаций с каждым годом увеличивается (янв-июн 2023 г. – 12%, янв-июн 2024 г. – 26,4%). Данная тенденция еще раз доказывает необходимость ИИ и алгоритмов, направленных на повышение эффективности налогового администрирования несостоятельных организаций (банкротов).

Современными учеными-экономистами вопрос внедрения ИИ в налоговое администрирование и институт банкротства в целом обсуждается регулярно. Так, по мнению А.Н. Ряховской, несомненным преимуществом цифровизации в институте банкротства является возможность контроля, своевременного и удобного получения информации практически по любому вопросу и различных документов, в том числе из государственных органов.

Кроме того, современные ученые, такие как, О.И. Лютова и Н.И. Руднева придерживаются мнения о необходимости интеграции ИИ в Автоматизированную информационную систему «Налог-3» и ряд иных автоматизированных систем, в арсенал ФНС России, а также поддерживают интеграцию технологий с целью оптимизации и автоматизации реализации иных функций, возложенных на налоговые органы.

М.В. Полинская, М.А. Чайльян и А.А. Егизарян, изучая роль ИИ в налоговом администрировании пришли к выводу, что налоговое программное обеспечение с использованием ИИ представляет собой инновационное направление, которое способно улучшить и систематизировать работу всей сферы налогового администрирования в целом. Исследователи, отмечают, что ИИ может выступать только помощником в решении задач различного уровня и требует контроля со стороны человека. Следует согласиться с мнением авторов, т.к. с развитием ИИ, информационных систем и ресурсов сокращается количество госслужащих, в том числе администрирующих процедуры банкротства. Однако, контроль за функционированием разрабатываемых технических процессов остается исключительно за человеком. С.Е. Козырева, также, отмечает необходимость строгого контроля ИИ, а также введения правовой ответственности с целью нивелирования негативных последствий.

Е.В. Кузьмина, отмечает, что внедрение чат-ботов, которые способны не только давать консультации физическим лицам, но и производить расчёты по налогам и страховым взносам. Кроме того, налогоплательщики могут использовать его для того, чтобы записаться на приём в какое-либо учреждение налоговых органов. Ввиду востребованности и простоты программирования чат-ботов, представляется возможным внедрить механизмы в налоговое администрирование, в части получения межведомственной информации о должнике.

В своем исследовании В.И. Маляр и Е.А. Аксеновой, в части анализа развития информационных систем и ресурсов в процедуре банкротства на примере Федресурса. Авторы отмечают, актуальную проблему риска потери или искажения цифровой информации, попыток несанкционированного доступа к ней, а также возникновения дополнительной ответственности перед участниками, требующей прозрачности и

полноценности данных. Следует согласиться с данным мнением, т.к. в эпоху развития информационных систем и ресурсов ФНС России и института банкротства в целом, возникает острая необходимость в шифровании и защите сведений о должнике, а также фильтрации информации, полученных из открытых источников.

Вместе с тем, особый интерес вызывает исследование Н.В. Апатовой и В.Б. Попова, в части применения нейросетей в прогнозировании процедур банкротства несостоятельных организаций. Авторами построена нейронная сеть, предназначенная для решения задач прогнозирования. Такие характеристики нейронной сети как нелинейность, хорошая способность к обобщению позволяют успешно обучаться для решения сложных проблем и давать корректный результат для новых исходных данных о состоянии предприятий.

Вместе с тем, представляется возможным использовать механизмы нейросетей для целей налогового администрирования, в части «предупреждения» банкротства, а также выявлении искажений в отчетности должника.

А.С. Местникова, анализируя возможность применения и адаптации машинного обучения для целей прогнозирования банкротства юридических лиц, выделяет 4 наиболее значимых атрибута из 95 исходных, влияющих на прогнозирование банкротства: соотношение заёмного капитала к собственному, отношение текущих обязательств к текущим активам, коэффициент задолженности и отношение текущих обязательств перед активами. Данные атрибуты могут быть использованы в разработке процесса машинного обучения и создании точной и эффективной модели.

Особый интерес вызвало исследование Ариничева И.В., Матвеевой Л.Г. и Ариничевой И.В., в части применения метода логистической регрессии, деревьев решений и нейронных сетей для анализа данных, выявив высокую точность в прогнозировании банкротства. Ученые, сделали вывод о возможности использования этих методов для раннего выявления рисков возникновения банкротства и принятия профилактических мер, что значительно повышает эффективность управления финансовыми рисками в компаниях. Данное исследование возможно расширить и применить метод логистической регрессии для прогнозирования банкротства системообразующих предприятий.

Зарубежными учеными разработано большое количество различных математических и экономических моделей. Следует отметить модель прогнозирования банкротства Л. Култреры «Logit», разработанная на основе бельгийских предприятий. Модель «Logit» базируется на контрольных переменных, такие как размер и время функционирования. Т. Корол, представил модель для компаний ЕС, в которой сравниваются методы нечётких множеств, нейронных сетей и деревьев решений. Оценка включала в себя анализ снижения эффективности за 10 лет до банкротства. Вместе с тем, наиболее из известных и часто используемых методов для прогнозирования банкротства являются однофакторный анализ У. Бивера, дискриминантный анализ, отраженный в исследовании Р. Тафлера.

Д. Бугачи и А. Альхавальдех, исследуют применение таких методов, как Support Vector Machines, случайные леса и нейронные сети, для обработки и анализа данных, специфичных для финансовых учреждений.

Исследование сравнивает эффективность различных моделей в предсказании банкротства, подчеркивая важность выбора подходящей модели в зависимости от особенностей данных. Авторы акцентируют внимание на значимости адаптивных подходов при работе с разнообразными финансовыми наборами данных, чтобы учитывать уникальные особенности и проблемы, связанные с предсказанием банкротства.

Ким Хёнджун, Хун Чо и Дудзин Рю, исследуют использование методов машинного обучения для анализа временных финансовых данных в задачах прогнозирования банкротства. В центре внимания авторов находятся рекуррентные нейронные сети (RNN), включая их усовершенствованные варианты, такие как LSTM и GRU. Авторы анализируют особенности применения этих моделей для обработки финансовых временных рядов, включая показатели ликвидности, изменения структуры долга, прибыли и денежного потока. Отдельное внимание уделяется тому, как последовательные данные могут улучшить точность прогнозов, поскольку временная динамика часто является важным индикатором финансовой стабильности компании.

Хоанг Хьеп Нгуен, Жан-Лоран Вивиани и Сами Бен Джабер, посвятили исследование применению методов машинного обучения для прогнозирования корпоративного банкротства. Особое внимание уделено использованию методов интерпретации результатов, основанных на аддитивных объяснительных методах, таких как значение Шепли (Shapley Values). Этот подход помогает сделать модели более прозрачными и понятными, что важно для практического применения в финансовом секторе. Авторы комбинируют мощные алгоритмы машинного обучения (например, градиентный бустинг, случайные леса) с методами интерпретации для улучшения понимания факторов, влияющих на результаты прогнозов.

В части исследования возможности применения ИИ в процедуре банкротства системообразующих предприятий, следует отметить исследование С. Летковского, С. Дженковой и П. Васаниковой. Ученые разработали авторскую модель прогнозирования банкротства в химической промышленности, применимые в условиях Словакии. Результаты показали, что использование методов на основе ИИ не снижает точность прогнозирования. Напротив, эти методы могут повысить точность прогнозирования, особенно в долгосрочной перспективе.

Анализ современных научных исследований позволяет сделать вывод, что механизмы внедрения ИИ в процедуру банкротства несостоятельных организаций нуждается в адаптации для целей налогового администрирования. В части анализа зарубежного опыта, можно сделать вывод о популярности, в части разработок моделей (алгоритмов) предупреждения банкротства. Однако, существует пробел в применении данных моделей и методов для целей налогового администрирования. Также обзор зарубежных исследований, показал, что большинство моделей ориентированы на прогнозирование процедуры несостоятельности.

Налоговое администрирование несостоятельных организаций включает в себя анализ большого количества данных: бухгалтерской и налоговой отчетности, учетных документов, транзакций, судебных решений и т.д. Традиционные методы обработки данных требуют значительных временных затрат, что увеличивает среднюю продолжительность процедуры банкротства до 3 лет. Так, основными вызовами в российской практике налогового администрирования несостоятельных организаций являются:

1. Объем и сложность анализируемых данных, поступающих в налоговые органы. В рамках камеральных и выездных налоговых проверок у инспекторов возникают сложности в анализе сведений отраженных в налоговом и бухгалтерском учете налогоплательщиков, сверке сведений, отраженных в налоговых декларациях и первичных учетных документах
2. Недостаток квалифицированных кадров. Ввиду образования во многих регионах РФ



двухуровневой системы, предполагающей передачу функций территориальных налоговых органов соответствующим Управлениям ФНС России по субъектам РФ, происходит сокращение рабочих мест и отток госслужащих (в 2023, 2024). Таким образом специалистов в части налогового администрирования банкротства становится все меньше, а на обучение новых и присвоения соответствующих квалификаций затрачивается большое количество времени и ресурсов.

3. Ручная обработка данных. Большинство данных поступающих в ФНС России направляются в электронном виде. Однако, далеко не все информационные системы и ресурсы ФНС России способны перевести поступившие документы в формате «скриншота» в цифровой вид документа, по причине отсутствия единой формы, формата, а также порядка направления и представления таких сведений. В этой связи, инспектора вынуждены в ручном режиме осуществлять сверку и выявлять расхождения полученных сведений.

Потенциал ИИ в налоговом администрировании несостоятельных организаций (банкротов) заключается в том, что ИИ способен автоматизировать сложные процессы анализа, включая:

- Классификацию данных. ИИ-системы могут разделять данные по категориям (балансу, сделкам, отчетности) и упрощать их обработку.
- Обнаружение аномалий, выявление искажений и рисков: Алгоритмы машинного обучения выявляют временные разницы, искажения показателей стоимости чистых активов и соответственно, на величину ожидаемого показателя конкурсной массы.
- Построение прогнозов. Прогностические модели на базе ИИ помогают определить исход процедуры банкротства несостоятельных организаций.

**Международный опыт применения ИИ в работе налоговых и судебных органов.** Для того, чтобы качественно оценить необходимость использования ИИ в налоговом администрировании несостоятельных организаций-банкротов, следует рассмотреть примеры применения ИИ в США, Великобритании и Китае, включая функционал платформ, их области применения и результаты.

Опыт США: «Lex Machina» и «CaseMine». Функционал платформы «Lex Machina»:

- анализ судебных дел для выявления паттернов поведения компаний-должников;
- автоматическое формирование отчетов для судов, кредиторов и участников процесса;
- прогнозирование исходов дел на основе исторических данных и аналогичных процессов;
- оценка стратегии защиты или нападения в делах о банкротстве.

Функционал платформы «CaseMine»:

- анализ прецедентного права для создания оптимальной стратегии ведения дел;
- выявление ключевых судебных решений, которые могут повлиять на исход текущего дела;
- интеграция с юрисдикционными базами данных для ускоренного поиска необходимой информации.

Для целей налогового администрирования процедур банкротства несостоятельных организаций:

- автоматический анализ активов и обязательств должников;
- подготовка рекомендаций для ликвидационных комиссий;
- прогнозирование вероятности успешного завершения дела в пользу кредиторов.

По данным Американского института банкротства, использование «Lex Machina» сократило количество ошибок в поданных документах на 25%. Опыт Великобритании, функционал платформы «FraudNet»:

- сканирование транзакций, банковских данных и корпоративной отчетности;
- построение графов связей между компаниями, бенефициарами и активами;
- выявление потенциально мошеннических операций на основе исторических данных и шаблонов поведения;
- генерация отчетов для судебных разбирательств и расследований.

Для целей налогового администрирования процедур банкротства несостоятельных организаций:

- поиск скрытых активов, таких как имущество, зарегистрированное на третьих лиц;
- расследование сложных мошеннических схем с использованием офшорных компаний;
- проверка кредитной истории компаний-должников для предотвращения фиктивных банкротств.

По данным Службы по делам о несостоятельности Великобритании, в 85% случаев активы должников удается вернуть кредиторам, включая скрытые или неучтенные средства. Выявление мошеннических схем на ранних стадиях привело к сокращению ущерба кредиторов на 40%. Платформа «FraudNet» позволила увеличить количество раскрытых активов на 35% в 2023 году. Время, необходимое для анализа подозрительных транзакций, сократилось с нескольких недель до нескольких дней.

Опыт Китая. Функционал системы социального кредита.

- объединение информации из банков, налоговых органов, госреестров и судов;
- анализ транзакций, долговых обязательств и платежной дисциплины компаний;
- оценка кредитного рейтинга путем присвоения баллов на основе прозрачности и надежности компании;
- создание реестров благонадежных и неблагонадежных компаний;
- предотвращение фиктивных банкротств через мониторинг операций;
- ограничение деятельности компаний с низким рейтингом, включая запрет на новые кредиты;
- компании с высокими рейтингами получают льготы и доступ к государственным контрактам.

- Для целей налогового администрирования процедур банкротства несостоятельных организаций:
- снижение числа неплатежеспособных компаний на 25% за счет раннего выявления рисков;
  - повышение доверия между бизнесом и кредиторами;
  - сокращение времени на проведение процедур банкротства благодаря прозрачности данных.

По данным Государственного комитета по развитию и реформе КНР, в 2022 году система социального кредита помогла вернуть более 2 трлн юаней долгов. Компании с низким рейтингом столкнулись с сокращением объема сделок на 30%.

Международный опыт показывает, что применение ИИ значительно ускоряет и упрощает процедуры банкротства юридических лиц. Платформы, такие как «Lex Machina», «CaseMine», «FraudNet» и китайская система социального кредита, демонстрируют высокий потенциал для анализа данных, прогнозирования исходов дел и предотвращения мошенничества. Их использование позволяет существенно сокращать временные и финансовые затраты, повышать прозрачность процессов и защищать интересы кредиторов. Анализ лучших практик может стать основой для разработки и внедрения аналогичных решений в других странах, включая РФ.

**Механики внедрения ИИ в налоговом администрировании несостоятельных организаций в России.**

В рамках решения указанных выше проблем в части внедрения ИИ в налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов) предлагается несколько этапов внедрения:

1 . Разработка алгоритма (модели) проведения реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния продолжения применения допущения непрерывности и отложенных налогов на величину стоимости чистых активов (далее – СЧА) и, соответственно, на величину ожидаемого показателя конкурсной массы.

Таблица 2 - Алгоритм реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния отложенных налогов на величину стоимости чистых активов

Актив (обязательство) Строка баланса	Суть реформации с даты начала процедуры банкротства	Налоговые последствия	Контрольные соотношения для целей налогового администрирования	Примечания
Отложенные налоговые активы, стр. 1180	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому объект	исключение ОНА и ОНО из состава активов	(Деб(Ост(09)) или Кре(Ост (77)) в части относящейся к активу подлежит либо списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение	Для налогового администрир осуществляя запросы по 09, 77, 84 и относящейся активу по

	подлежит списанию либо вместе с источником его образования (по строкам первого раздела баланса, кроме стр.1180), либо непосредственно на собственные средства		обязательств по налогу на прибыль	баланса 118
Отложенные налоговые обязательства, стр. 1420	С момента начала процедуры банкротства неприменимо допущение непрерывности, поэтому отложенные налоговые обязательства хозяйствующего субъекта подлежат отнесению на собственные средства	Изменяется состав обязательств при исчислении стоимости чистых активов, применительно к формированию конкурсной массы	(Кре(Ост(77)) подлежит списанию на прибыли/убытки (счет 84) либо на увеличение обязательств по налогу на прибыль в сопоставлении со строкой 100 (или 101) приложения №1 к листу 2 декларации по налогу на прибыль	Для налогового администрирования с соблюдением интересов государства осуществляя запросы по 77, 84

**Решение проблемы, связанной с искажением балансовых показателей в отчетности несостоятельных организаций**

Механизм алгоритма позволяет усовершенствовать контрольные соотношения для налогового администрирования по каждому виду активов и обязательств, а проанализировать корректность их признания в процедуре банкротства (т.к. с момента банкротства не выполняется допущение непрерывности и долгосрочные активы/обязательства подлежат переводу в краткосрочные).

Вместе с тем, алгоритм предполагает раскрыть влияние балансовых показателей отложенных налоговых активов (далее - ОНА) и отложенных налоговых обязательств (далее - ОНО) на расчетные показатели СЧА в процедуре банкротства, состоящее в том, что показатели ОНО и ОНА (в условиях неприменимости допущения непрерывности) – искажают показатели СЧА и, соответственно, расчетные величины конкурсной массы. Вместе с тем нарушаются основополагающие принципы налогообложения, закрепленные в ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

2 . Внедрение в систему комплексного управления долгом «СКУАД» технологию машинного обучения для обработки банковских выписок, запрашиваемых налоговыми органами в соответствии с ст. 93.1 и п. 2 ст. 86 Кодекса. На текущий момент не создано единого алгоритма, позволяющего точно выявлять расхождения по банковским транзакциям должника, а также подсвечивать уровни риска тех или иных операций, на примере «светофора» с красным, желтым и зеленым уровнями риска. Интеграция

механики обработки банковских выписок, позволит расширить цифровой портрет должника и повысить эффективность налогового администрирования.

### 3. Обнаружение аномалий в банковских транзакциях должников.

Использование алгоритмов машинного обучения, таких как Decision Trees (деревья решений) и Random Forest (случайный лес), для поиска аномальных транзакций. Применение данных алгоритмов в работе налоговых органов позволит выявлять сделки, совершенные с аффилированными лицами до наступления процедуры банкротства.

### 4. Автоматизация взаимодействия с арбитражными управляющими.

ИИ может быть использован для создания чат-ботов, которые обрабатывают запросы управляющих, анализируют данные и предоставляют информацию в режиме реального времени.

**Вывод.** Внедрение ИИ в работу ФНС России, в части налогового администрирования несостоятельных организаций, является магистральным вектором в сторону повышения эффективности процедур банкротства несостоятельных организаций. Вместе с тем, развития института банкротства с постепенным внедрением ИИ, способствует: развитию предиктивной аналитики, построению моделей прогнозирования исходов дел, выявлению искажений в отчетности и балансе должника, сокращению затрат на администрирование процедур банкротства, снижению временных затрат на обработку данных.

Международный опыт демонстрирует высокую востребованность и результативность таких технологий. Адаптация анализируемых инструментов для российской практики откроет новые возможности для цифровизации, повышению прозрачности налогового администрирования, а также поспособствует к развитию международного межведомственного электронного взаимодействия.

## Библиография

1. Апатова Н.В., Попов В.Б.. Прогнозирования банкротства предприятий с использованием искусственного интеллекта // Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции. 2020. № 2. С. 119.
2. Ариничев И.В., Матвеева Л.Г., Ариничева И.В.. Прогнозирование банкротства организации на основе метрических методов интеллектуального анализа данных. Вопросы регулирования экономики. Том 9. № 1. 2018.
3. Казакова М.П., Искусственный интеллект в налоговом праве: актуальная проблема 21 века // Вопросы российской юстиции. – 2020. – № 9. – С. 608-613.
4. Козырева С.Е.. Развитие и использование искусственного интеллекта в сфере налогообложения. Экономика и бизнес: теория и практика. 2023. № 6-2 (100). С. 14-16.
5. Кузьмина Е.В.. Искусственный интеллект в налоговом праве // Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 12-2. С. 45-47.
6. Лютова О.И.. Актуальные вопросы правового регулирования налоговых отношений в условиях применения технологии искусственного интеллекта. // Актуальные проблемы российского права. 2023. № 18. С. 62-70.
7. Маляр В.И., Аксенова Е.А.. Воздействие цифровых технологий на процесс автоматизации по делам несостоятельности (банкротства). Стратегии бизнеса. 2022. Том 10. № 3. С. 65-69.
8. Местникова А.С.. Применение и адаптация модели машинного обучения для прогнозирования банкротства организаций. Научный журнал экономики и управления. 2024. № 2(3). С. 45-60.

9. Руднева Н.И.. Об использовании искусственного интеллекта в налоговом праве: российский и зарубежный опыт // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2023. № 11-1 (86). С. 189-191.
10. Полинская М.В., Чайльян М.А., Егизарян А.А.. Роль искусственного интеллекта в налоговом администрировании // Деловой вестник предпринимателя. 2024. № 2 (16). С 58-61.
11. Ряховская А.Н.. Приоритетные направления совершенствования института банкротства в целях обеспечения устойчивого развития бизнеса. Вестник Моск. ун-та. Сер. 21. Управление (государство и общество). 2023. № 1. С. 89.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. С учётом сформированного заголовка статья должна быть посвящена изучению роли искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций. Содержание статьи не противоречит заявленной теме.

Методология исследования базируется на применении традиционных методов анализа и синтеза данных. Ценно, что автор опирается и на числовые данные, и применяет графический инструментарий представления результатов исследования. Это формирует положительное впечатление от ознакомления с рецензируемой статьёй.

Актуальность исследования вопросов, связанных с цифровизацией социально-экономических процессов, не вызывает сомнения, т.к. это напрямую отвечает интересам Российской Федерации, достижению её национальных целей и достижению задач, обозначенных в стратегических документах. Более того, решение существующих проблем в сфере налогообложения также выступает важным инструментом обеспечения роста доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Соответственно, это дополнительно повышает востребованность данной статьи у органов государственной власти Российской Федерации (прежде всего, у Федеральной налоговой службы).

Научная новизна в представленном на рецензирование материале присутствует. В частности, она связана с разработкой алгоритма реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния отложенных налогов на величину стоимости чистых активов.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения является научным. Структура статьи выстроена автором, позволяет раскрыть заявленную тему. Ознакомление с содержанием позволяет сделать вывод о том, что автором разработан ряд рекомендаций, направленных на внедрения искусственного интеллекта в процессы налогового администрирования несостоятельных организаций в России. В таблице 2 приведён алгоритм реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния отложенных налогов на величину стоимости чистых активов. Рекомендуется добавить ещё один столбец с указанием конкретной решаемой проблемы, т.к. сейчас из текста статьи это неочевидно (хотя автор сделать утверждение о том, что «В рамках решения указанных выше проблем...»). Автор предлагает создание

единой платформы анализа данных или внедрение в существующую систему комплексного управления долгом «СКУАД»: что это за платформа должна быть? Какова её структура? Какие проблемы она решает? Какие проблемные зоны у действующих программных продуктов?

Библиография. Библиографический список состоит из 7 наименований. Такое количество источников нельзя считать достаточным для проработки методологической базы по заявленной теме исследования. Также обращает на себя внимание отсутствие изученности зарубежных источников, хотя данные вопросы находятся в очень активном фокусе внимания разных учёных по всему миру.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список источников и наличие их анализа по тексту статьи, автором не было проведено обсуждение разработанных рекомендаций с теми результатами, что отражены в трудах других исследователей. Важно устранить данное замечание и наглядно показать ответ на вопрос: «В чём состоит прирост научного знания?».

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного заключаем о том, что статья подготовлена на актуальную тему, написана научным языком, содержит ряд рекомендаций, но они требуют усиления обоснования с учётом ответов на обозначенные в тексте рецензии вопросы. Качественная корректировка по указанным замечаниям позволит обеспечить востребованность научной статьи у потенциальной читательской аудитории, которой, прежде всего являются, Минфин России и ФНС России.

## **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 роли искусственного интеллекта в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций. Методология исследования базируется на применении общенаучных и специальных методов исследования, включая методы сравнительного анализа, метода обобщения результатов при формулировании выводов и представлении приоритетных направлений, метод системного анализа и экспертной оценки.

Актуальность работы авторы справедливо связывают с тем, что в современных условиях развития информационных систем и ресурсов Федеральной налоговой службы России, а также постепенного внедрения электронного документооборота в жизненные циклы предприятий, одной из острых проблематик является необходимость в обслуживании, анализе и выявлении рисков огромного массива информации о налогоплательщиках.

Научная новизна работы заключается в адаптации инструментов и внедрении систем искусственного интеллекта в налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов).

В статье структурно выделены следующие разделы: Актуальность исследования, Результаты исследования, Международный опыт применения ИИ в работе налоговых и судебных органов, Механики внедрения ИИ в налоговое администрирование несостоятельных организаций в России, Вывод и Библиография.

В статье приведены сведения об основных результатах процедур банкротства по завершённым делам о банкротстве должника за последние годы; отмечено, что



количество инициируемых Федеральной налоговой службой России дел о банкротстве организаций с каждым годом увеличивается, что свидетельствует о необходимости применения различных инструментов, включая системы искусственного интеллекта и алгоритмы, направленные на повышение эффективности налогового администрирования несостоятельных организаций (банкротов). В публикации содержится обзор обсуждений современными отечественными и зарубежными учеными-экономистами вопроса о внедрении искусственного интеллекта в налоговое администрирование и институт банкротства. Заслуживает внимания отраженный в публикации алгоритм реформации балансовых показателей организаций-банкротов с целью исключения искажающего влияния отложенных налогов на величину стоимости чистых активов.

Библиографический список включает 11 источников – научные публикации ученых по рассматриваемой теме на русском языке.

Из имеющихся недоработок (технических погрешностей) оформления следует отметить использование различных шрифтов в тексте. Кроме этого в публикации излагаются точки зрения зарубежных авторов, таких как Т.В. Андерсон и Р.Е. Картер, Д. Кляин и Р. Фентор, Дж. Смит и К. Робинсон, Т. Нгуен, К. Хансен без ссылок на библиографию – в списке литературы их работы не приведены. К сожалению, в тексте публикации отсутствуют адресные отсылки и к другим источникам из списка литературы – требуется доработка.

Тема статьи актуальна, материал отражает результаты проведенного авторами исследования, содержит элементы приращения научного знания, соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение», может вызвать интерес у читателей, но до опубликования статья должна быть доработана в соответствии с высказанными замечаниями.

## **Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи**

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

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

Предметом исследования является искусственный интеллект в налоговом администрировании процедуры банкротства несостоятельных организаций.

Методология исследования четко не прописана в статье, однако она состоит из традиционных методов анализа, таких как анализ, дедукция и прочие.

Актуальность темы определяется стремительным развитием цифровизации и проникновением новых технологий во все сферы экономики. На фоне сложной системы администрировании процедур банкротства несостоятельных организаций актуальность темы поддерживается также ростом налогоплательщиков в процедуре банкротства и существенными затратами, связанными с этими процедурами. Все эти факторы в совокупности свидетельствуют о необходимости поиска путей оптимизации и повышения эффективности процедур налогового администрирования в изучаемой сфере.

Научная новизна соответствует заявленной авторами исследования и заключается в адаптации инструментов и внедрении механик ИИ в налоговое администрирование несостоятельных организаций (банкротов).

Стиль, структура, содержание. Стиль работы соответствует требованиям, предъявляемым к статьям, публикуемым в рецензируемых изданиях и является научным. Структура работы соблюдена, логична и последовательна. Исследование состоит из введения, довольно широкого обзора теоретической базы, аналитической основной части, выводов и предложений. В результате автором выделены основные проблемы налогового администрирования несостоятельных организаций, имеющиеся в российской практике.

Оценен потенциал использования искусственного интеллекта в налоговом администрировании несостоятельных организаций. Особый интерес представляет обзор и сравнение международного опыта в применении искусственного интеллекта в работе налоговых и судебных органов. Авторами исследования рассмотрен опыт США и Китая. По итогам исследования авторами предлагается алгоритм внедрения искусственного интеллекта в налоговом администрировании несостоятельных организаций в России. Он состоит из нескольких этапов, которые подробно и аргументированно представлены в работе.

Библиография состоит из актуальных работ отечественных ученых.

Апелляция к оппонентам. Хотелось бы, чтобы в работе более четко были выделены методы исследования, а также представляется логичным размещение в библиографии зарубежных источников литературы и законодательных актов, которые упоминаются в работе. Также хотелось бы видеть оценку авторов стоимости внедрения искусственного интеллекта в процедуры банкротства и оценку экономического эффекта от внедрения искусственного интеллекта в налоговое администрирование несостоятельных организаций в России.

Выводы, интерес читательской аудитории. Тем не менее, в виду особой актуальности темы, тема, несомненно, имеет практическую значимость и будет интересна как представителям научного сообщества, так и представителям органов власти как база для будущих исследований и работ в сфере повышения эффективности при реализации налогового администрирования процедуры банкротства несостоятельных организаций.

Данное исследование отвечает всем требованиям, предъявляемым к научным статьям, и может быть рекомендовано к публикации.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Мельникова Н.П., Юдин Е.С. К вопросу о целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми // Налоги и налогообложение. 2024. № 6.  
DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.71742 EDN: YDCIVP URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=71742](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71742)

## К вопросу о целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми

**Мельникова Надежда Петровна**

кандидат экономических наук

профессор; кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет  
ведущий научный сотрудник; Центр научных исследований и стратегического консалтинга;  
Финансовый университет

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

✉ [nadejdamelnickowa@yandex.ru](mailto:nadejdamelnickowa@yandex.ru)



**Юдин Евгений Сергеевич**

студент; финансовый факультет; Финансовый университет

117198, Россия, г. Москва, ул. Островитянова, 9 к. 5

✉ [lemiy2@mail.ru](mailto:lemiy2@mail.ru)



[Статья из рубрики "Налогообложение физических лиц"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.71742

**EDN:**

YDCIVP

**Дата направления статьи в редакцию:**

19-09-2024

**Дата публикации:**

29-12-2024

**Аннотация:** В условиях сложной геополитической обстановки остро актуальным вопросом является обеспечение роста доходной части бюджета для финансирования

значимых национальных проектов, в том числе нового национального проекта «Семья». Целью исследования стал анализ возможности введения нового налога, а именно, специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми. Определены следующие задачи: 1) проанализировать текущую демографическую ситуацию в России, 2) провести исторический анализ практики взимания налога на бездетность и его эффективности, 3) разработать новый специальный налог в современных условиях. Изучение предметной сферы исследования (исторический опыт применения налога на холостяков и бездетных) выявило бесперспективность использования налога на холостяков и бездетных как инструмента повышения рождаемости. Работа основана на анализе официальных данных Росстата за период с 1950 гг. до настоящего времени. На основе экстраполяции и метода осереднения дана оценка величины поступления предложенного налога в бюджет. На основе теоретического анализа экономической сущности налога, а также понимания справедливого налогообложения доказана возможность введения нового налога как инструмента дополнительного перераспределения доходов между лицами, имеющих и не имеющих на иждивении детей. Результатом проведенного исследования стала разработка концептуальных параметров «специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми». В качестве таких параметров в статье выделены: статус налога, плательщики налога, налоговая ставка, налоговая база, налоговый период, налоговые льготы. Методика построения специального налога базируется на том, что его размер должен определяться в зависимости от доли прожиточного минимума на ребенка к средней заработной плате. Практическая значимость исследования состоит в возможности практического внедрения налогового налога с учетом обоснования всех его обязательных элементов.

**Ключевые слова:**

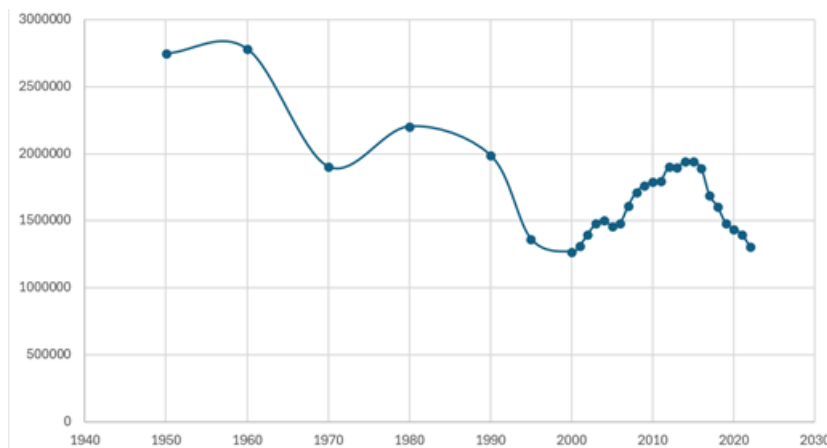
налоги, налоговое регулирование рождаемости, демографическая яма, налог на холостяков, налог на малосемейных, подоходный налог, справедливость налогообложения, прожиточный минимум, многодетные семьи, социальное налогообложение

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

**Введение**

Одним из ограничительных факторов успешного решения задачи по обеспечению экономического роста является проблема низкой рождаемости. В Послании Президента Российской Федерации Федеральному собранию от 29 февраля 2024 года отмечалось, что «в ближайшие шесть лет мы должны добиться устойчивого роста рождаемости...» (Текстовая онлайн-трансляция Послания президента РФ Федеральному Собранию, 29.02.2024 (дата обращения – 19.03.2024) электронная ссылка- URL: <https://rg.ru/2024/02/29/tekstovaia-onlajn-transliaciia-poslaniia-prezidenta-rf-federalnomu-sobraniiu.html>).

На рисунке 1 представлена динамика рождаемости в стране в период с 1950 года по 2022 год.



Источник: составлено авторами по данным материалам Федеральной службы государственной статистики.

Рисунок 1. Показатели рождаемости в СССР до 1991 г. включительно и РФ в период 1991-2021 годы, чел.

В период 1950- 1960 годы в СССР, как и во всех европейских странах и в США, отмечался послевоенный бэби бум, что имело объективные причины. В следующем десятилетии (1960-1970 годы) в СССР произошёл резкое снижение рождаемости. Определённый рост рождаемости в 1970 – 1990 г. был обусловлен принятием ряда успешных мер государственной социальной политики. Так, например, в начале 80-х годов положительная динамика была связана с «всплеском рождаемости второго ребенка». Начало 90-х годов 20 века вошло в историю как «демографическая яма». Резкое снижение рождаемости было связано с большими экономическими трудностями для населения в период перехода и становления рыночной экономики в стране. Успехи в экономической сфере нулевых и начала десятых годов положительно отразились на росте рождаемости. Однако с середины десятых годов вновь отмечалось существенное снижение рождаемости в стране.

Для поддержания численности населения на уровне 2023 года необходимо, чтобы на одну женщину приходился коэффициент рождаемости, равный 2,15 (на одну семейную пару этот показатель равен 2,7). В 2022 году этот коэффициент был равен всего 1,45, и он продолжает снижаться (Федеральная служба государственной статистики, Демографический ежегодник России. 2023: Стат. сб./ Д 31 Росстат. - М., 2023. – 256 с. электронная ссылка - URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Demogr\\_ejegod\\_2023.pdf](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Demogr_ejegod_2023.pdf) (дата обращения: 16.04.2024).

На решение проблемы повышения рождаемости в стране направлены Национальный проект «Демография» (период реализации с 1 января 2019 г. до 31 декабря 2024 года), а также начало реализации нового национального проекта «Семья». Оба нацпроекта предусматривают комплекс мер по поддержке семей с детьми и ключевые показатели объемов финансирования.

По мнению ряда политиков и общественных деятелей одним из инструментов повышения рождаемости может стать налог «на холостяков». Так, например, в 2017 г. зампреда Мосгордумы Николай Губенко предложил вернуться к налогу «на холостяков», а деньги от его поступлений направлять нуждающимся семьям с детьми. В 2020 г. Председатель правления общероссийской общественной организации «Совет матерей» Татьяна Буцкая также высказалась в пользу взимания такого налога со

ставкой в размере 500 рублей. В 2023 г. Евгений Фёдоров, член комитета нижней палаты парламента по бюджету и налогам, напомнил о целесообразности возвращения к опыту СССР по взиманию налога на холостяков. В настоящее время вопрос о возрождении налога на холостяков в научных статьях не поднимается в силу неэффективности его регулирующего воздействия, что было доказано историческим опытом. В данной статье рассматривается возможность введения налога с граждан, не имеющих детей, но на принципиально иных основаниях. Обосновывается целесообразность придания данному налогу статуса специального налога, который будет использован для финансирования мер государственной поддержки семей с детьми. Абстрактность налогового платежа не является сущностной чертой налогов (в отличии от императивного, законного, индивидуально безвозмездного характера), что исторически проявлялось в наличии специальных налогов. Именно финансовые меры государственной поддержки семей с детьми в настоящее время могут стать ключевым фактором в решении остроактуальной проблемы повышения рождаемости в Российской Федерации.

Результаты исследования

1. Исторический экскурс

В СССР налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан был введен в начале Великой Отечественной войны (на основании Указов Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 и 8 июля 1944 годов) и просуществовал до 01 января 1991 г. (таблица 1) [\[19\]](#). В повседневной речи этот налог назывался «налогом на бездетность» или «налогом на холостяков».

Таблица 1 – Характеристика элементов налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан

Элемент	Характеристика
Плательщики	Граждане СССР, не имевшие детей: мужчины в возрасте от 20 до 50 лет, не имевшие детей, и женщины в возрасте от 20 до 50 лет, состоявшие в браке и не имевшие детей.
Налоговая ставка	Размер налоговой ставки зависел от социального статуса налогоплательщика и величины его дохода. Для рабочих и служащих не облагался доход в размере до 70 руб. в месяц. Пониженная ставка налога устанавливалась для дохода от 71 до 90 руб. в месяц. При доходе более 91 руб. в месяц налоговая ставка составляла 6% от фактического заработка.  Работники творческих профессий, кустари, ремесленники и граждане, занимавшиеся частной практикой, уплачивали налог по ставке 6% не зависимо от величины заработка.
Льготы	Освобождались от уплаты налога Герои СССР, лица, награжденные орденом Славы трех степеней; военнослужащие срочной и сверхсрочной службы и их супруги; граждане, у которых дети погибли или пропали без вести на фронтах Великой Отечественной войны; учащиеся средних специальных и высших учебных заведений (до 25 лет), инвалиды I и II групп.

	Позже льготы получили молодожены в виде налоговых каникул на первый год с момента заключения брака.
--	---

Источник: составлено авторами по [17].

Основным назначением введения данного налога была необходимость пополнения доходов бюджета государства в условиях Великой Отечественной войны [7]. Советские экономисты считали, что роль данного налога заключалась в привлечении средств бездетных граждан к расходам государства на общественное воспитание детей и содержание детей в детских учреждениях (в военное и послевоенное время объективно выросло число детских домов для детей-сирот), оказание помощи многодетным семьям и одиноким матерям [9]. Данный налог также рассматривался как инструмент косвенного воздействия государства на демографическую ситуацию в стране [12, 13, 18]. Следует отметить, что в СССР налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан не смог в полном объеме реализовать стимулирующую роль в части повышения рождаемости, что было отражено на рисунке 1.

Налог «на бездетность» взимался не только в СССР. У него глубокие исторические корни. В Древнем Риме закон «Папия и Поппеи» вводил обязательность брака для определенных сословий, ставил ограничения в гражданских правах для холостяков и бездетных, предоставлял римским гражданам (включая женщин), имевшим троих и более детей, преимущества, например, освобождая от опеки мать троих детей (Историческая демография: население Древнего Рима, электронная ссылка - URL: <https://athanatoi.livejournal.com/52445.html> (дата обращения: 16.04.2024)). Неженатые и бездетные мужчины, незамужние женщины, а также граждане, которые состояли в браке, но не имели детей, обязаны были платить особый налог. Закон был введен в период правления Октавиана Августа в целях укрепления моральных устоев в связи с разложением общества, вызванного нестабильностью экономической и политической жизни. Кроме того, в процессе предшествовавших и продолжающихся войн в армии наблюдалась нехватка солдат, что требовало повышенного воспроизводства населения. Однако, несмотря на все усилия увеличить рождаемость, закон не дал желаемых результатов. Рост населения был отмечен после прекращения войн и стабилизацией мирной жизни [10]. В 15 веке налог на бездетных существовал в Османской империи. В Англии подобного рода налог взимался в 1695-1705 годах. (Закон о брачных обязанностях). С помощью налога английское правительство пыталось увеличить поступления в бюджет в ходе изматывающих войн с Францией, а также увеличить воспроизводство населения. В 1706 году налог был отменен, так как не дал результата [20]. Налог на бездетных взимался также в Болгарии с 1909 по 1992 годы. В Италии Бенито Муссолини ввел налог на холостяков для увеличения численности населения страны до показателей Германии и Англии. Исторический опыт показал, что ни в одном случае налог на «холостяков и бездетных» не смог выполнить возложенную на него функцию стимулирования рождаемости [5].

## 2. Справедливость налога

Налог на холостяков и бездетных граждан имеет сложный морально-этический характер, что отмечается также в зарубежной литературе [2, 3]. Название налога воспринимается как некое наказание государством тех граждан, кто не создал семью или не родил ребенка. Однако причины отсутствия семьи, детей могут быть самыми разными, включая медицинские показатели. Сразу встает вопрос о справедливости данного налога. Ответ,



который лежит на поверхности, будет однозначным. Подавляющее большинство граждан ответят отрицательно. Налог несправедлив, так как он «наказывает», дискриминирует такие категории лиц как холостяки, незамужние, граждане, не имеющие детей [\[8\]](#).

Научный ответ на вопрос о справедливости «налога на холостяков и бездетных» намного глубже. Принцип справедливого налогообложения (по А. Смит) состоит во всеобщности и платежеспособности. Уровень платежеспособности налогоплательщика предопределяется уровнем его дохода. От уровня дохода зависит не только объем, но и структура потребления человека [\[6, 11, 21\]](#). Люди, у которых нет детей, и люди, на попечении которых есть дети, находятся в экономически неравных условиях. Например, два налогоплательщика имеют одинаковый размер дохода, и неважно, доход составляет 50 000 руб. в месяц или 300 000 руб. Первый налогоплательщик не имеет детей, весь свой доход (50 000 или 300 000 руб.) он тратит исключительно на свое потребление. У второго налогоплательщика, допустим, трое детей. Он свой доход тратит не только на себя, но и на содержание своих троих детей. Воспитание детей в современном обществе сопряжено с расходами не только денежных средств, но также времени и моральных сил родителей. Это приводит к тому, что у граждан с детьми снижается потенциальная возможность увеличения дохода семьи в целом. Например, вместо инвестирования денежных средств (открытие банковского вклада, инвестиции на рынке ценных бумаг, оплата обучения в целях получения новой профессии, курсов повышения квалификации) родители делают выбор в пользу долгосрочных инвестиций в обучение детей (оплата дополнительных занятий по иностранному языку, музыкальной или художественной школы, спортивной секции, кружка и т.д.). Причем в ответе на вопрос о справедливости налога «на бездетность» всегда следует помнить, что рождение и воспитание детей – это важнейшее условие не только экономического развития, но и существования самого общества [\[1, 4\]](#). Во второй половине 2024 года Президент Российской Федерации вновь поднял вопрос о важности повышения рождаемости в стране. В таком ключе вопрос справедливости налога «на бездетность» принимает иной аспект.

Использование налогов для решения задач социальной политики государства базируется на экономической сущности налогов [\[14, 15\]](#). Налоги, выступая основным методом мобилизации доходов бюджета государства, представляют собой отношения перераспределения созданного в национальной экономике внутреннего валового продукта между хозяйствующими субъектами и государством. Налогоплательщик, у которого отсутствуют расходы на содержание и воспитание детей, может отдать в качестве налога несколько большую часть своего дохода, чем тот налогоплательщик, который принимает участие в процессе воспроизводства населения [\[16\]](#). В этом состоит экономическая справедливость налога «на бездетность». Экономическая справедливость будет усиливаться при условии строго целевого использования поступлений данного налога на реализацию мер социальной политики государства по повышению рождаемости и поддержке семей с детьми, в том числе на реализацию национальных проектов «Демография» и «Семья». Однако надо сразу определиться с тем, что налог должен получить новое название. Название налога имеет очень большое моральное значение. Абсолютно исключается прежнее название (налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан) или название «налог на бездетность». Налог через его название не должен восприниматься населением как наказание или как инструмент дискриминации. В самом названии налога должна подчеркиваться справедливость его взимания. Можно предложить следующее название данного налога «Специальный налог на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми». Такое название налога будет подчеркивать его справедливость и социальную значимость.

Следует также отметить важность проведения предварительной разъяснительной работы перед введением данного налога. ФНС России совместно со СМИ должны будут обеспечить масштабную работу по разъяснению сущности и назначения данного налога.

### **3. Разработка ключевых параметров налога**

При введении специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми следует определить его ключевые параметры: статус налога (федеральный, региональный, или местный) и бюджет зачисления; плательщики налога; налоговая база; налоговая ставка; налоговый период и порядок исчисления; налоговые льготы.

Статус налога. По аналогии с НДФЛ специальный налог на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми должен иметь статус федерального налога, с зачислением в региональные бюджеты. Статус федерального налога позволит обеспечить равенство конституционных прав всех граждан страны.

Плательщики налога. Плательщиками следует признать физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации и физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации (в части доходов, получаемых от источников в Российской Федерации) в возрасте от 25-ти до 45-ти лет, не имеющих детей. Предложенный возрастной критерий для налогоплательщиков обусловлен следующими показателями. Средний возраст, когда в Российской Федерации женщины становятся матерями, увеличился до 26 лет. Начиная с 2007 года, число женщин, родивших в возрасте 40+, ежегодно росло в среднем на 8% (Российская газета, Женщины старше 40 лет установили новый рекорд рождаемости в России, электронная ссылка - URL: <https://rg.ru/2022/07/12/zhenshchiny-40-ustanovili-novyyj-rekord-rozhdaemosti-v-rossii.html> (дата обращения: 16.04.2024)). Налоговая база. Целесообразно установить налоговую базу как доход налогоплательщика, полученный у одного из работодателей по выбору самого налогоплательщика. Данный подход к определению налоговой базы обусловлен двумя причинами: снижением затрат на налоговое администрирование; недопущением резкого увеличения налоговой нагрузки физических лиц при росте трудовой и предпринимательской активности физических лиц.

Налоговая ставка. Справедливость каждого конкретного налога во многом зависит от величины и формы налоговой ставки. Встречающиеся в выступлениях общественных деятелей предложения об установлении фиксированной суммы налога (например, отмеченное ранее предложение Т. Буцкой о введении налога на бездетность в размере 500 рублей) неприемлемы с точки зрения соблюдения принципа справедливого налогообложения. Равный метод налогообложения (фиксированная сумма налога) признан наукой как самый несправедливый. Нецелесообразным представляется установление налоговой ставки в размере фиксированного процента от полученного дохода, например, 6% от фактически полученного дохода. Установление пропорциональной ставки в любом размере применительно к предлагаемому налогу также не будет соответствовать принципу справедливого налогообложения, так как не весь получаемый доход физическое лицо тратит на содержание детей. Установление адвалорной ставки приведет к тому, что лица, не имеющие детей, будут, по сути, уплачивать НДФЛ по более высокой ставке. Для того, чтобы предлагаемый налог выступил справедливым дополнительным инструментом перераспределения доходов между налогоплательщиками, имеющих на иждивении детей, и налогоплательщиками, не имеющих детей, налоговую ставку необходимо увязать с величиной прожиточного минимума на ребенка и средней заработной платой.

Методика построения налоговой ставки базируется на том, что размер ставки должен составлять часть от доли прожиточного минимума на ребенка в средней заработной плате. На федеральном уровне возможно установление максимальной величины налоговой ставки на уровне 1/4 от доли прожиточного минимума на ребенка в размере средней заработной платы. В 2023 году величина прожиточного минимума для детей в целом по России составила 13 944 рубля (Федеральный закон от 5 декабря 2022 г. N 466-ФЗ "О федеральном бюджете на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов"). Средняя зарплата в Российской Федерации в 2023 г. была зафиксирована на уровне 73709 руб. («Среднемесячная заработная плата в целом по Российской Федерации» (Материал подготовлен специалистами КонсультантПлюс по данным Росстата) [электронная ссылка](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_326052/) - URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_326052/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_326052/) (дата обращения : 19.03.2024)). Таким образом, максимальная налоговая ставка составит 4,7%.

Согласно опросу Фонда общественного мнения, четверть (25%) взрослых россиян не имеют детей (Ведомости, «ФОМ: четверть взрослых россиян не имеют ни одного ребенка» [электронная ссылка](https://www.vedomosti.ru/society/news/2023/08/18/990910-chetvert-vzroslih-rossiyan-ni-rebenka) - URL: <https://www.vedomosti.ru/society/news/2023/08/18/990910-chetvert-vzroslih-rossiyan-ni-rebenka> (дата обращения: 16.04.2024)). Таким образом, если экстраполировать эту цифру на количество занятых граждан России в 2023 году (73532,7 тыс. чел. (Федеральная служба государственной статистики, Трудовые ресурсы, занятость и безработица, [электронная ссылка](https://rosstat.gov.ru/labour_force) - URL: [https://rosstat.gov.ru/labour\\_force](https://rosstat.gov.ru/labour_force) (дата обращения: 16.04.2024))), то потенциальное количество налогоплательщиков данного налога составит 18 383,2 тыс. чел. Используя метод осреднения (применение среднего размера заработной платы), налоговая база по налогу составит 1 355 млрд руб., а максимальная сумма налоговых поступлений в бюджет – 63,7 млрд руб.

В условиях дифференциации размера средней заработной платы и размера прожиточного минимума по регионам целесообразно предоставить субъектам федерации право устанавливать понижающий коэффициент к максимальной ставке налога не ниже 0,7 (по аналогии с действующим порядком обложения НДФЛ дохода от реализации имущества).

Налоговый период. Налоговым периодом целесообразно признать календарный год. Налог должен рассчитываться и перечисляться в бюджет налоговым агентом ежемесячно, в том же порядке, который установлен для НДФЛ. Возложение обязанности по исчислению налога на налогового агента будет препятствовать масштабному уклонению от его уплаты. Налоговое администрирование данного налога достаточно просто. Наличие у ФНС России информационного ресурса «ЗАГС» позволит легко проверить факт отсутствия детей у тех лиц, которые не уплачивают данный налог в обход налогового законодательства.

Налоговые льготы. На федеральном уровне предлагается освободить от уплаты налога следующие категории налогоплательщиков: Герои Российской Федерации; участники СВО; военнослужащие срочной службы по призыву и контракту; инвалиды I и II групп, а также инвалиды с детства; учащиеся дневной формы обучения. В качестве льготы предлагаем также установить право для родивших женщин на получение возмещения из бюджета суммы налога, уплаченной ранее в течение беременности. Субъектам федерации предоставить право введения дополнительных региональных льгот.

## **Выводы**

Проведенное научное исследование позволило прийти к следующим основным выводам:

1. Исторический опыт показал неэффективность косвенного воздействия государства на повышение рождаемости посредством введения налога на холостяков и бездетных граждан.
2. Введение специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми будет отвечать принципу справедливого налогообложения. Предложенный механизм данного налога станет дополнительным инструментом перераспределения доходов между категориями граждан, имеющих и не имеющих детей. Справедливость нового налога будет также достигаться за счет его использования на финансирование государственных мер по поддержке семей с детьми. Таким образом, введение предлагаемого налога будет также работать на решение проблемы повышения рождаемости в стране.
3. Новый специальный налог на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми должен иметь статус федерального налога со 100% зачислением его поступлений в бюджет субъекта федерации
4. При введении налога определить в качестве налогоплательщиков физических лиц в возрасте от 25 до 45 лет, не имеющих детей; величину налоговой ставки увязать с долей величины прожиточного минимума ребенка в величине средней заработной платы; предусмотреть освобождение от уплаты налога для отдельных категорий налогоплательщиков.

## Библиография

1. Burkett E. The baby boon: How family-friendly America cheats the childless. Free Press, New York, 2000.
2. McCaffery E.J. Cognitive theory and tax // UCLA Law Review. 1994. № 41. Pp. 1861–1947.
3. McCaffery E.J., Baron J. Framing and taxation: Evaluation of tax policies involving household composition // Journal of Economic Psychology. 2004. Vol. 25. Is. 6. P. 679-705. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2003.07.001>.
4. Schelling T.C. Economic reasoning and the ethics of policy // Public Interest. 1981. № 63. Pp. 37-61.
5. Андреева Е.А., Хаметова А.Р. Нужен ли России налог на бездетность? // Матрица научного познания. 2017. № 11. С. 29-35.
6. Баринова В.А. Справедливость подоходного налогообложения физических лиц в России и за рубежом // Научный Альманах ассоциации France-Kazakhstan. 2019. № 4. С. 134-142.
7. Володина Н.А. Основные направления советской демографической политики во время Великой отечественной войны // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 1-1. С. 1630.
8. Грошев С.Н. Налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан в СССР. к вопросу о правах мужчин // Вестник Московского университета МВД России. 2022. № 4. С. 68-71.
9. Ивашкина С.А. Возобновлять ли налог на бездетность? // Экономика и социум. 2015. № 1-3 (14). С. 344-346.
10. Инков А.А. Брачные законы как инструмент укрепления римского государства в правление Октавиана Августа // Научные труды Московского гуманитарного университета. 2019. № 2. С. 4-19.
11. Казаченков С.Д. Значимость принципов эффективности и справедливости в налогообложении имущества // Правовая парадигма. 2021. Т. 20. № 4. С. 83-90.

12. Матвиенко И.И. Федеральные инструменты демографической политики // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. 2021. № 2 (66). С. 25. doi:10.24412/1999-2645-2021-266-25
13. Морозова О.В. Поможет ли налог на бездетность решению демографической проблемы? // Каспийский регион: политика, экономика, культура. 2017. № 4 (53). С. 81-87.
14. Пансков В.Г. Совершенствование подоходного налогообложения населения // Финансы. 2024. № 5. С. 9-17.
15. Тихонова А.В. Развитие налогового стимулирования инвестиций в человеческий капитал // Финансовый журнал. 2023. Т. 15. № 1. С. 116-133.
16. Тихонова А.В. Современные нарушения паритетности системы налогообложения физических лиц // Инновационное развитие экономики. 2023. № 3 (75). С. 266-275.
17. Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: «Юрист», 2001. 432 с.
18. Филоненко В.И., Магранов А.С., Понеделков А.В. Демографическая политика России в оценках населения и экспертов Ростовской области // Социологические исследования. 2015. № 9 (377). С. 74-79.
19. Финансово-кредитный энциклопедический словарь/Колл. авторов; Под общ. ред. А. Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002. 1168 с.
20. Чепик О.В., Масальская М.В. К вопросу взимания НДФЛ и налога на бездетность: исторический и современный аспект // Управленческий учет. 2023. № 1. С. 251-257.
21. Шулёпов С.А. Налогообложение физических лиц: решение фискальных задач или социальной справедливости // Инновации. Наука. Образование. 2021. № 43. С. 342-348.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предмет исследования. Статья должна быть посвящена, исходя из названия, вопросу о целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми. Содержание статьи соответствует заявленной теме, однако возникает вопрос может ли быть налог увязан с конкретными направлениями расходования? Ответ на этот вопрос было бы интересно отразить во вступительной части статьи.

Методология исследования базируется на анализе и синтезе данных. Ценно, что автор использует графический инструментарий для представления полученных результатов, т.к. это формирует дополнительный спрос на данную научную статью. Было бы также интересно оценить и графически представить результаты оценки последствий введения обсуждаемых в тексте статьи вариантов рассматриваемого налога.

Актуальность исследования вопросов, связанных с организацией социальной поддержки семей с детьми, не вызывает сомнения, т.к. отвечает национальным целям развития Российской Федерации и важности решения существующих демографических проблем. Было бы интересно отразить эту связь и в тексте рецензируемой научной статьи. Также интерес представляют и исследования, связанные с обоснованием вариантов модернизации налоговой системы государства.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале присутствует. В частности, она сопряжена с авторским подходом к раскрытию вопроса о

целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми. Однако приводимые суждения требуют обоснования, о чем более подробно будет описано в следующем разделе рецензии.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения является научным. Структура статьи сформирована, но содержательно приводимые суждения требуют обоснования. Самый главный вопрос: как автор оценивает возможности уклонения от уплаты данного налога? Не будет ли со стороны налогоплательщиков попыток злоупотребления предусмотренными налоговыми льготами и освобождениями от его уплаты? Непонятно, в каких случаях можно будет не платить налог в силу законных оснований? С какого возраста необходимо начинать уплату данного налога? Автор утверждает, что "методика построения налоговой ставки базируется на том, что размер ставки должен составлять часть от доли прожиточного минимума на ребенка в средней заработной плате". Однако не осталось ясным, чем данный подход лучше установления ставки в твердой сумме или в процентах от дохода? Было бы интересно показать в тексте потенциальные выгоды и потери от введения предлагаемого обязательного платежа.

Библиография. Библиографический список состоит из 21 наименования. Ценно, что автор детально проработал методологическую базу, в т.ч. публикации вышедшие за рубежом. Было бы также интересно с учётом специфики выбранной темы посмотреть и те публикации, что вышли в 2024 году, т.к. тема активно поднимается в информационном пространстве и научных кругах.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список литературы, какой-либо научной дискуссии с другими авторами научных публикаций не обнаружено. В то же время автор проводит сравнения с инициаторами законодательных предложений. Содержательная доработка также должна сопровождаться указанием конкретного прироста научного знания: что нового удалось получить в сравнении с тем, что содержится в уже опубликованных статьях?

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом вышеизложенного заключаем о том, что статья требует доработки, после осуществления которой она может быть опубликована. Статья будет востребована у различной читательской аудитории, если в содержании будет всесторонний подход и использование сравнительного инструментария к раскрытию последствий обсуждаемой идеи введения обязательного налогового платежа при бездетности.

## **Результаты процедуры повторного рецензирования статьи**

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

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

Статья посвящена изучению вопроса о целесообразности введения специального налога на финансирование мер государственной поддержки семей с детьми.

Методология исследования базируется на обобщении литературных источников по теме исследования, обработке данных о рождаемости в нашей стране за многолетний период, проектной разработке ключевых параметров предлагаемого налога.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что одним из ограничительных факторов успешного решения задачи по обеспечению экономического роста является проблема низкой рождаемости.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в разработке предложений по обоснованию возможности введения обязательного платежа для финансирования мер государственной поддержки семей с детьми.

В статье структурно выделены следующие разделы: Введение, Результаты исследования (здесь выделены 3 подраздела: 1. Исторический экскурс, 2. Справедливость налога, 3. Разработка ключевых параметров налога), Выводы и Библиография.

В тексте статьи рассмотрен опыт взимания в СССР налога на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, введенный в начале Великой Отечественной войны, риведена характеристика его основных элементов; упомянуто об исторических корнях «налога на бездетность» Древнем Риме (закон «Папия и Поппеи»), в Османской империи, в Англии, Франции и Италии; отмечен сложный морально-этический характер этого налога при обосновании его справедливости. В публикации рассмотрены ключевые параметры предлагаемого налога: статус, плательщики, налоговая ставка и методика ее построения, налоговый период, налоговые льготы. По мнению авторов, предлагаемый ими механизм данного налога станет дополнительным инструментом перераспределения доходов между категориями граждан, имеющих и не имеющих детей. Этому налогу предлагается придать статус федерального налога со 100% зачислением его поступлений в бюджет субъекта федерации, определить в качестве налогоплательщиков физических лиц в возрасте от 25 до 45 лет, не имеющих детей; величину налоговой ставки увязать с долей величины прожиточного минимума ребенка в величине средней заработной платы; предусмотреть освобождение от уплаты налога для отдельных категорий налогоплательщиков.

Основные выводы по результатам исследования в заключительной части работы сведены в 4 пункта.

Библиографический список включает 21 источник – публикации зарубежных и отечественных ученых по теме статьи на английском и русском языках. На каждый источник в тексте имеется адресная отсылка, что подтверждает наличие апелляции к оппонентам.

В качестве замечания следует отметить, что цитируемые авторами официальные материалы (Послание Президента РФ Федеральному Собранию, статистические сборники Федеральной службы государственной статистики, интернет-ресурсы и др.) почему-то не размещены в библиографическом списке, а указываются непосредственно в тексте, что затрудняет восприятие логики и основной мысли читателями.

Статья отражает результаты проведенного авторами исследования, соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию после рассмотрения авторами предложения рецензента, направленного на упорядочивание цитируемых источников.

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

Ковалев В.А. Бюджетно-налоговые инструменты достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72877 EDN: LSSNNA URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72877](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72877)

## **Бюджетно-налоговые инструменты достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации**

**Ковалев Владислав Алексеевич**

ORCID: 0009-0000-2110-6400

студент; кафедра общественных финансов; Финансовый университет при Правительстве РФ

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

✉ [kovalevdocs@mail.ru](mailto:kovalevdocs@mail.ru)



[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)

### **DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.72877

### **EDN:**

LSSNNA

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

26-12-2024

**Аннотация:** Объектом исследования является пенсионная система Российской Федерации, предметом – реализация Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации до 2030 года («Стратегии»). Цель исследования – предложить бюджетно-налоговые меры по обеспечению достижения целей и реализации задач Стратегии. В статье рассмотрено достижение целевых показателей по коэффициенту замещения и размеру страховой пенсии, оценена степень развития трехуровневой пенсионной системы, её сбалансированности и финансовой устойчивости, объем доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации от налогообложения пенсий по негосударственному пенсионному обеспечению. Отдельное внимание уделено динамике параметров обложения страховыми взносами, показателям бюджета Социального фонда России и его выпадающим доходам ввиду действия преференций по уплате страховых взносов. В работе выявляются факторы, влияющие на возможность полной реализации задач Стратегии и достижение её верхнеуровневой цели к 2030 году. В работе используется коэффициентный, графический, факторный,



сравнительный, вертикальный и горизонтальный анализ показателей пенсионного обеспечения и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, определяющих проблемы реализации Стратегии и пути их решения. Сделан вывод о недостижении в настоящее время целевого значения коэффициента замещения и размера страховой пенсии, как при выходе на пенсию, так и при начале формирования пенсионных прав в 2024 году, неполном соблюдении положений Стратегии в отношении преференций по уплате страховых взносов. Расходы бюджета СФР на выплату страховых пенсий полностью не покрываются страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, однако более быстрый рост предельной базы для обложения страховыми взносами и средней заработной платы, чем размера фиксированной выплаты и стоимости индивидуального пенсионного коэффициента, как и среднесрочные демографические тенденции и продолжение повышения пенсионного возраста, будут способствовать обеспечению финансовой устойчивости и сбалансированности российской пенсионной системы. Определены параметры, влияющие на уровень пенсионного обеспечения в распределительной части ОПС. Автором предложены бюджетно-налоговые меры, направленные на достижение целей Стратегии, и оценены их эффекты на доходы и расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

**Ключевые слова:**

пенсионная система, пенсионное обеспечение, обязательное пенсионное страхование, коэффициент замещения, страховые взносы, тарифы страховых взносов, налоговые расходы, налоговые льготы, тарифная политика, страховые пенсии

**Введение**

Актуальность исследования обусловлена необходимостью достижения целей и выполнения задач Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации до 2030 года, которая, после её утверждения в 2012 году (Распоряжение Правительства Российской Федерации от 25.12.2012 № 2524-р), и в настоящее время определяет основные направления и ориентиры развития отечественной пенсионной системы. В соответствие с ней, в России в условиях долгосрочной финансовой устойчивости и сбалансированности пенсионной системы необходимо обеспечить коэффициент замещения (далее – КЗ) до 40% утраченного заработка при нормативном страховом стаже и средней заработной плате (далее – СЗП), средний размер страховой пенсии по старости не менее 2,5-3 прожиточных минимумов пенсионера (далее – ПМП) и развитие трехуровневой пенсионной системы с приемлемым уровнем пенсий для среднего класса в результате их участия в негосударственном пенсионном обеспечении (далее – НПО). Научный интерес представляет оценка степени выполнения поставленных в Стратегии задач и определение факторов, которые будут оказывать влияние на её до 2030 года, с целью разработки мер по обеспечению её полной реализации. Несмотря на то, что в Стратегии не определены индикаторы финансовой устойчивости и сбалансированности пенсионной системы, а также развития частных пенсионных планов, нами они оценены по соотношению расходов бюджета Социального фонда России (далее – СФР) на выплату страховых пенсий и доходов бюджета СФР в виде страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию (далее – ОПС), динамике основных показателей ОПС.

**Оценка достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации**

В течение 11 лет реализации Стратегии степень достижения её результатов неоднократно анализировались в научной литературе на различные даты авторами: Балынин И. В. [11], Виноградов Н. В. [12], Дорофеев М. Л. [13], Козлов П. А. [14], Кравченко Е. В., Суховеева А. А. [15], Седова М. Л. [16]. Чаще всего объектами исследований являлись следующие показатели Стратегии: отношение среднего размера страховой пенсии к ПМП, коэффициент замещения страховой пенсии утраченного заработка, развитие трёхуровневой пенсионной системы. Её накопительный компонент, и финансовая устойчивость. Изменения, вносимые в пенсионное обеспечение в ходе реализации Стратегии, были рассмотрены в докладе Высшей школы экономики [17].

Рассматривая показатели, обусловленные размером страховой пенсии, отметим условия анализа: (1) не следует учитывать размер страховой пенсии с учётом федеральной или региональной социальной доплаты, так как она не отражает эффективность пенсионной системы и искажает полученный результат [18], (2) для их расчёта возможно использовать фактический размер страховой пенсии по статистическим данным, например, в текущем финансовом году, или оценить объем пенсионных прав и размер страховой пенсии при условии начала формирования пенсионных прав условного застрахованного лица на дату исследования с учетом всех изменений параметров ОПС и законодательства и неизменности остальных факторов («какой размер страховой пенсии будет при выходе на пенсию, если начать формировать её на общих условиях сегодня»).

Результаты наших расчетов (таблица – 1) подтверждают выводы исследователей о недостижении целевого значения отношения среднего размера страховой пенсии по старости к ПМП в периоде 2016-2023 гг., в 2024 году с учетом прогнозируемого среднего размера страховой пенсии по старости, отношение ожидается в 1,75, максимальное значение в 1,76 было достигнуто в 2023 году. В плановом периоде 2025-2026 годов, по расчётам по данным Счетной палаты Российской Федерации, значение будет ежегодно снижаться, в том числе из-за роста более высокими темпами ПМП, чем размера средней страховой пенсии (таблица – 2).

Таблица 1 – Отношение среднего размера страховой пенсии по старости к ПМП за 2016-2024 года

Год	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
ПМП, руб. (1)	8803	8540	8726	8846	9311	10022	11426	12363	13290
Средний размер страховой пенсии по старости неработающим пенсионерам на 01 число года, руб. (2)	12 830,40	13 172,50	14 151,60	14 986,30	15 878,40	16 790,00	18 084,80	21 813,47	23 307,77
Отношение (2) к (1)	1,46	1,54	1,62	1,69	1,71	1,68	1,58	1,76	1,75

Источник: составлено автором по данным Росстата [9] и Счетной палаты Российской Федерации [10]. Примечание: ПМП за 2022 год и средний размер страховой пенсии за 2023 году указаны среднегодовые.

Брутто-КЗ, который мы используем для оценки требуемого Стратегией КЗ с учетом среднегодовой начисленной заработной платы по Российской Федерации, также не достигает целевого значения, находясь в диапазоне от 0,28 до 0,35 (рисунок – 1), в период 2024-2025 годов прогнозируется его ежегодное уменьшение в среднем на 2,06% по сравнению с прошлым годом.

Таблица 2 – Отношение среднего размера страховой пенсии по старости к ПМП в 2025-2026 года

Показатель	2025	Темп прироста по отношению к 2024 году, %	2026	Темп прироста по отношению к 2025 году, %
ПМП, руб. (1)	14 554,00	+9,51	16 056,00	+10,32
Среднегодовой размер страховой пенсии по старости неработающим пенсионерам, руб. (2)	24 330,59	+4,39	25 590,43	+5,18
Отношение (2) к (1)	1,67	-4,68	1,59	-4,66

Источник: составлено автором по данным Счетной палаты Российской Федерации [\[10\]](#).

Кроме того, Балынин И.В. провел оценку достижения показателей Стратегии не по размерам назначенной (начисленной) страховой пенсии, а смоделировав объем пенсионных прав: в 2021-2023 годах при стаже в 30 лет и размерам страховой пенсии по старости в 23,83, 23,5 и 22,6 тыс. рублей соответственно [\[11\]](#), отношение её размера к ПМП составило, по нашим расчетам с использованием более актуальных данных по ПМП в 2022 и 2023 годах, 2,38 и 2,06 и 1,83 в 2021-2023 годах соответственно, что не соответствует задачам Стратегии. С вышеуказанным объемом пенсионных прав, КЗ, по нашим расчетам, составил 0,42, 0,36 и 0,31 в 2021-2023 годах. Несмотря на потенциальное достижение требуемого КЗ в 2022 году, увеличение средней начисленной заработной платы с темпом прироста в 2023 году к 2021 году в 28,24% обусловило падение КЗ в условиях отсутствия такого же быстрого роста страховой пенсии (т.е. увеличения стоимости индивидуального пенсионного коэффициента (далее – ИПК) или скорость формирования необходимого объема пенсионных прав для КЗ в 0,4).



Рисунок 1 – Динамика брутто-КЗ

Источник: рассчитано автором по данным Росстата [\[9\]](#) и Счетной палаты Российской Федерации [\[10\]](#).

Формулировка целевых показателей, основанных на размере страховых пенсий, не позволяет точно определить категории застрахованных лиц, чей уровень пенсионного обеспечения должен достигнуть указанного в Стратегии. В число застрахованных в ОПС лиц также относятся и самозанятые граждане, так и индивидуальные предприниматели (далее – ИП). Стратегия была принята раньше, чем самозанятые граждане и ИП были разграничены (Федеральный закон от 26.07.2017 № 199-ФЗ «О внесении изменений в статьи 2 и 23 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации») и был введен специальный налоговый режим для самозанятых граждан «Налог на профессиональный налог»: в ней понятия самозанятых и ИП эквивалентны.

Одной из мер по совершенствованию тарифной политики является изменение льгот по уплате страховых взносов (далее – СВ): предлагается, что по окончании действия преференций, дальнейшие меры поддержки не будут затрагивать систему ОПС. Согласно перечню налоговых расходов на федеральном уровне, на 13 ноября 2023 года действуют 14 льгот (против 11 по состоянию на 23 сентября 2019 года [\[11\]](#)) по уплате СВ на ОПС, 13 из них носят стимулирующую функцию, 10 из них предоставляются в рамках реализации государственных программ [\[12\]](#). Согласно информации базы данных о налоговой льготах и преференциях Министерства финансов Российской Федерации, количество освобождений от уплат СВ и их пониженных тарифов по состоянию на 20 декабря 2018 года достигало 34, со сроком их действия от 6 до 14 лет (16 льгот с неограниченным сроком действия) и прекращением действия в 2019-2028 годах [\[13\]](#). Выборочное сопоставление льгот со сроками окончания их действия в 2019-2024 годах с положениями Налогового кодекса Российской Федерации показало, что положения Стратегии не полностью реализуются, так как, например, налоговые льготы для IT-компаний были продлены после предусмотренного периода их действия (до 1 января 2024 года). При этом прогнозируется снижение доли межбюджетных трансфертов (далее – МБТ) из федерального бюджета на компенсацию выпадающих расходов бюджета СФР в общем объеме его доходов в составе СВ на ОПС в части формирования прав на страховую пенсию до 2,35% в 2026 году (рисунок – 2), что не согласовывается с расчетом выпадающих доходов бюджета СФР на плановый период 2024-2025 годов (таблица – 3). Расчет выпадающих доходов бюджета СФР не представлен в сопроводительных материалах к законопроекту о его бюджете на 2024 очередной год и плановый период 2025-2026 годов [\[14\]](#).



Рисунок 2 – Динамика объема МБТ из федерального бюджета на компенсацию выпадающих доходов бюджета СФР

Источник: рассчитано автором. Межбюджетные трансферты из федерального бюджета за 2014-2022 гг. отражены по данным Федерального Казначейства об исполнении федерального бюджета [15], за 2023 – по Федеральному закону от 5 декабря 2022 № 466-ФЗ «О федеральном бюджете на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов», за 2024 год – по Федеральному закону от 27 ноября 2023 № 540-ФЗ «О федеральном бюджете на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов». Объем поступивших СВ на ОПС в части страховой пенсии за 2014-2022 года получен по отчетам об исполнении бюджета Пенсионного фонда России (далее – ПФР), за 2023-2026 года – по пояснительной записке к проекту бюджета СФР в 2023 [16] и 2024 году [14].

В период 2023-2025 годов планировалось, что выпадающие доходы бюджета СФР от пониженных тарифов СВ для российских ИТ-компаний и для организаций и ИП, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства (далее – МСП), в части выплат в пользу физического лица, определяемой как превышение над величиной минимального размера оплаты труда, составят в совокупности более 80% всех выпадающих расходов или 632,99 млрд рублей в 2025 году.

Таблица 3 – Выпадающие доходы бюджета СФР в 2023 году и плановом периоде 2024-2025 годов

Категории плательщиков СВ	Тариф СВ, %	ВД бюджета СФР					
		2023 год, млрд руб.	от всех ВД, %	2024 год, млрд руб.	от всех ВД, %	2025 год, млрд руб.	от всех ВД, %
ИТ-компании	5,5328	125,71	21,15	136,03	21,15	146,14	22,72
Плательщики, производящие выплаты и иные вознаграждения членам экипажей судов	0,00	8,26	1,39	8,94	1,39	9,60	1,49
Некоммерческие организации	5,5328	8,96	1,51	9,70	1,51	0,00	0,00
Благотворительные организации	5,5328	1,27	0,21	1,38	0,21	0,00	0,00
Участники инновационного	10,92	6,01	1,01	6,50	1,01	6,99	1,09

«Сколково»							
Участники свободной экономической зоны в Республике Крым	5,5328	9,65	1,62	10,44	1,62	11,22	1,74
Резиденты территорий опережающего развития	5,5328	10,74	1,81	11,63	1,81	12,49	1,94
Резиденты свободного порта Владивосток	5,5328	2,89	0,49	3,12	0,49	3,36	0,52
Резиденты Особой экономической зоны в Калининградской области	5,5328	0,67	0,11	0,73	0,11	0,78	0,12
Организации, осуществляющие производство и реализацию произведенной ими анимационной аудиовизуальной продукции	5,5328	0,36	0,06	0,39	0,06	0,42	0,06
Субъекты малого или среднего предпринимательства в отношении части выплат в пользу физического лица, определяемой как превышение над величиной минимального размера оплаты труда	10,92	418,79	70,44	453,17	70,44	486,85	75,68
Субъекты МСП, основным видом экономической деятельности которых является деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков, и среднесписочная численность работников которых превышает 250 человек	10,92	0,14	0,02	0,15	0,02	0,16	0,02
Плательщики СВ, зарегистрированные на территории Курильских островов	5,5328	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Организации, осуществляющие деятельность в сфере радиоэлектронной	5,5328	0,35	0,06	0,38	0,06	0,40	0,06

промышленности							
Плательщики СВ, производящие выплаты и иные вознаграждения в пользу обучающихся в профессиональных образовательных организациях	5,5328	0,70	0,12	0,76	0,12	0,81	0,13
Плательщики СВ, применяющие АУСН	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Всего выпадающих доходов	594,49	100	643,30	100,00	679,21	100,00	

Источник: составлено по авторским расчётам на основе данных пояснительной записки к проекту Федерального закона «О бюджете Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов» [\[16\]](#). Примечания: ВД – выпадающие доходы.

Оценка обеспечения сбалансированности и текущей финансовой устойчивости пенсионной системы тесно связана с оценкой возможности достижения целей Стратегии в 2030 году при отсутствии изменений параметров пенсионного обеспечения и при прочих равных. Согласимся с Седовой М.Л., утверждающей, что само по себе наличие трансферта пенсионным фондам из бюджета центрального правительства не является главным критерием устойчивости пенсионной системы [\[17\]](#) и Балыниным И.В., пишущем о том, что ключевым элементом в анализе сбалансированности и устойчивости пенсионной системы является система ОПС [\[8\]](#).

Полностью расходы бюджета СФР на выплату страховых пенсий (за исключением расходов по доставке) ни разу за период 2014-2026 годов не покрывались доходами бюджета от поступлений СВ на ОПС (рисунок – 3), при этом уровень покрытия увеличился с 69,97% в 2014 году до 91,19%, планируемого в 2026 году (рисунок – 4), что характеризует высокую, но исключительно текущую сбалансированность.

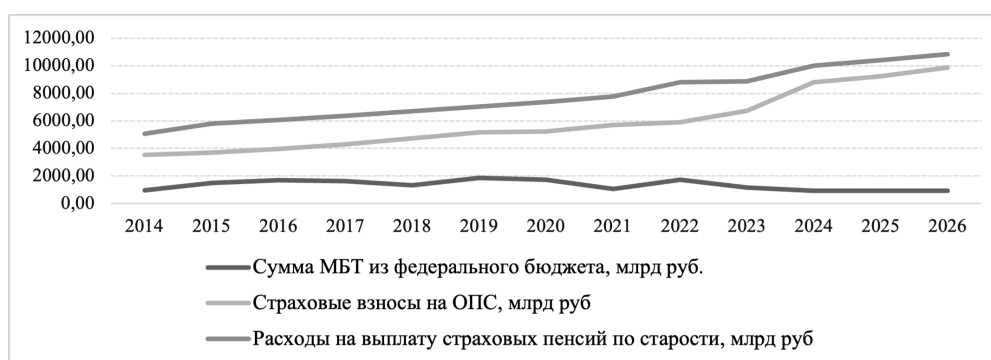


Рисунок 3 – Динамика МБТ из федерального бюджета, СВ на ОПС и расходов на выплату страховой пенсии

Источник: разработано автором. Данные до 2021 года получены по отчетам Федерального Казначейства об исполнении федерального бюджета и бюджета ПФР/СФР [\[15\]](#), за 2023-2026 года – по данным федеральных законов о федеральном бюджете и бюджете СФР на соответствующие очередной год и плановый период.

В среднем за анализируемый период объем доходов от СВ на ОПС показывал рост больший (9,16%), чем объем расходов на выплату страховой пенсии (6,64%). При этом с

2024 года планируется отсутствие МБТ из федерального бюджета на ОПС (не включая МБТ на валоризацию и возмещение доходов), а в плановом периоде 2025-2026 годов ожидается профицит бюджета СФР в части ОПС, не связанной с пенсионными накоплениями. Однако для покрытия расходов на выплату страховой пенсии исключительно поступившими страховыми взносами в 2024-2026 годах требуется 1189,66, 1176,96 и 955,25 млрд руб. соответственно, а для исключения необходимости в МБТ из федерального бюджета (за исключением компенсации выпадающих расходов) – более 930 млрд руб. в 2024-2026 годах ежегодно.

Такая динамика объясняется замедлением роста численности пенсионеров, получающих страховую пенсию по старости (причины: повышение пенсионного возраста, требуемого количество лет страхового стажа, высокая смертность среди пожилого населения в 2020 году) и ростом фонда оплаты труда в Российской Федерации (далее – ФОТ), размера СЗП, предельной базы для обложения СВ на ОПС (с 2023 года – единой предельной базы) по тарифу 22% выше, чем рост стоимости ИПК и размера фиксированной выплаты к страховой пенсии по старости (рисунок – 5), а значит более высоким ростом доходов бюджета СФР по сравнению с пенсионными правами, формирующихся у застрахованных лиц. Так, в период 2018-2026 годов предельная база растет быстрее на 2,62 процентных пункта по сравнению с ростом фиксированной выплаты, на 5,16 – стоимости ИПК и на 13,43 – количества пенсионеров, ФОТ растет быстрее на 3,01, 2,55 и 10,82 процентных пункта соответственно.

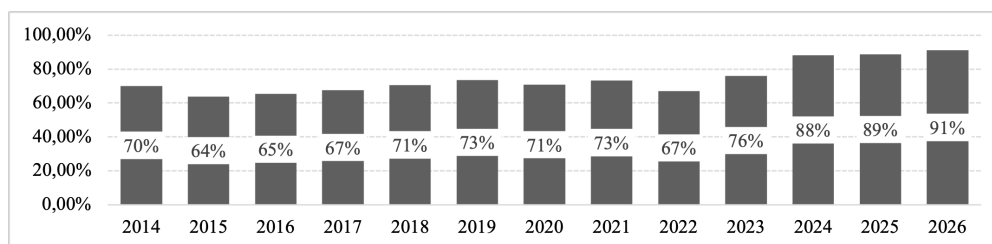


Рисунок 4 – Степень покрытия расходов бюджета СФР на выплату страховых пенсий страховыми взносами на ОПС

Источник: разработано автором. Данные до 2021 года получены по отчетам Федерального Казначейства об исполнении федерального бюджета и бюджета ПФР/СФР [15], за 2023-2026 года – по данным федеральных законов о федеральном бюджете и бюджете СФР на соответствующие очередной год и плановый период.

Так, количество пенсионеров, получающих страховую пенсию по старости, в 2023 году увеличилось всего на 0,93% к 2014 году. С учетом прогнозных данных по 2025-2026 годам за период 2015-2026 годах стоимость ИПК увеличивается в среднем на 6,98%, размер фиксированной выплаты (ФВ) – на 6,58%, когда как ФОТ за 2018-2026 года увеличивается в среднем на 10%, предельная база для обложения СВ (ПБ) – на 12,34%, СЗП – 11,34%.



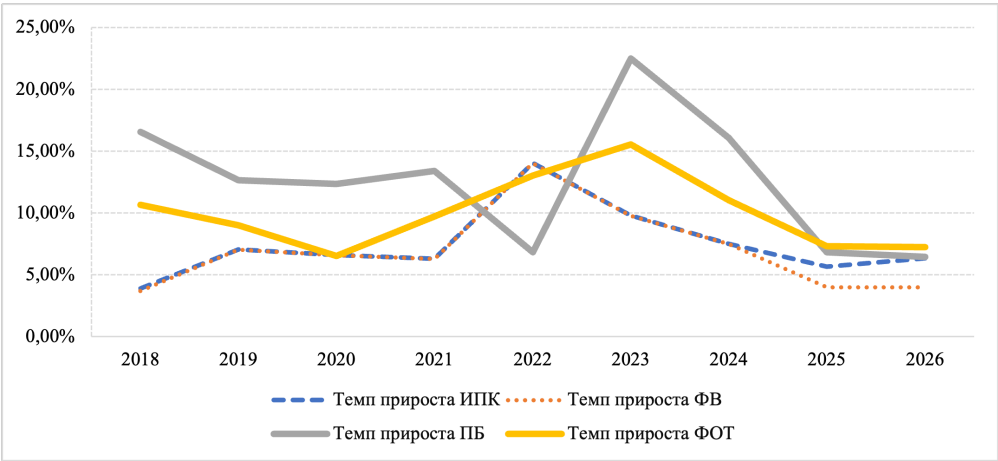


Рисунок 5 – Динамика увеличения параметров пенсионного обеспечения и фонда оплаты труда

Источник: построено автором по данным Единой межведомственной информационно – статистической системы [\[18\]](#). Размер ФОТ в 2023-2026 годах приведен по данным Счетной палаты Российской Федерации [\[10\]](#).

На достижение целей Стратегии к 2030 году будет оказывать влияние продолжительность предстоящей жизни в нетрудоспособном возрасте (рисунок – 6). По оценке Росстата, в 2022 году к 2013 году она увеличилась на 6,23% (почти один год) до 16,71 лет и на 2,84% до 26,08 лет мужчин и женщин соответственно [\[19\]](#). По оценке ООН, продолжительность предстоящей жизни мужчин и женщин старше 65 лет составит в России в 2030 году 14,5 и 18,8 лет соответственно [\[20\]](#).

Кроме этого, анализ, проведенный автором, показал, что коэффициент демографической нагрузки (без учета населения в возрасте младше трудоспособного), уменьшится с 429,61 в 2023 году до, по оценке Росстата, 337-380 в 2030 году (при этом увеличится в 2046 году до 461-514) [\[21\]](#). До 2028 года продолжится повышение пенсионного возраста, а до 2025 года – повышение минимального количества ИПК для получения права на страховую пенсию.

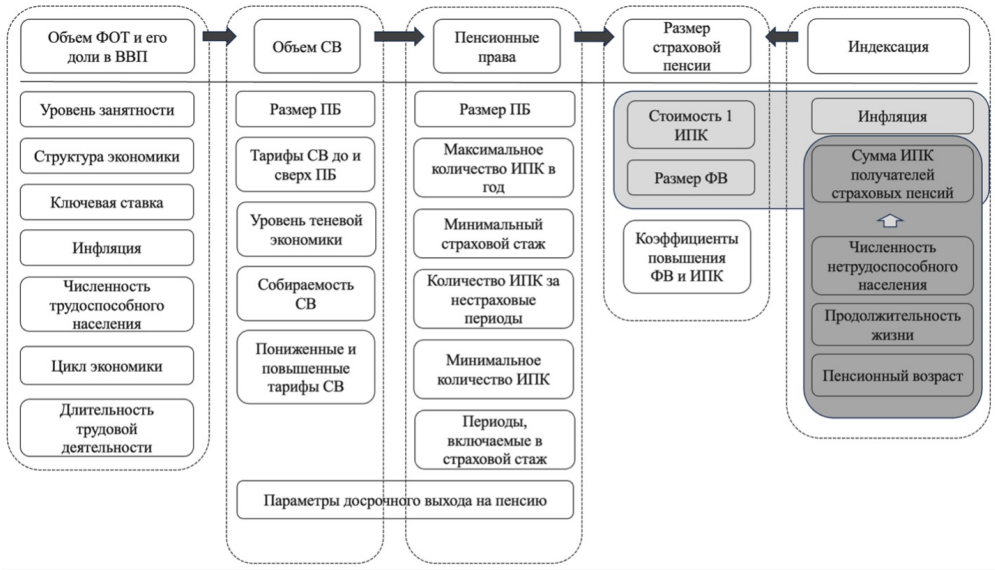


Рисунок 6 – Параметры, влияющие на уровень пенсионного обеспечения в распределительной части ОПС

Источник: разработано автором. Примечание: ПБ – предельная база для обложения СВ, ФВ – фиксированная выплата к страховой пенсии.

С учётом объявленной Президентом Российской Федерации задачи о переходе в ближайшее десятилетие к «экономике высоких зарплат» [\[22\]](#), достижение целей Стратегии по необходимому коэффициенту замещения и отношению размера страховой пенсии к ПМП выглядят реалистичными. Отметим, что еще только предстоит оценить влияние распределения налогового бремени в сторону граждан с высокими доходами, задачу которого поставил Президент Российской Федерации перед Правительством Российской Федерации в своём последнем Послании Федеральному Собранию Российской Федерации 29.02.2024, на теневую занятость и занижение дохода, используемого для начисления страховых взносов, являющимися важными факторами сбалансированности пенсионной системы и достигаемого уровня пенсионного обеспечения [\[23\]](#).

### **Предложения по использованию бюджетно-налоговых инструментов достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации**

В целях обеспечения достижения целей Стратегии к 2030 году, нам необходимо разработать рекомендации по гарантированию социально приемлемых размеров пенсионных выплат и обеспечению сбалансированности и долгосрочной финансовой устойчивости пенсионной системы

Согласимся с необходимостью соблюдения гендерного равенства в установлении пенсионного возраста, целесообразность которого описывалась в научной литературе [\[24\]](#). Исключение половой дискриминации целесообразно осуществить одновременно с решением проблемы незначительного уровня пенсионных прав, формируемых за социально значимые периоды в части отпуска по уходу за ребенком до полутора лет. Текущий порядок предполагает формирование 1,8 ИПК в год при уходе за первым ребенком, 3,6 – за вторым, и 5,6 – за третьим и четвертым, или, в денежном эквиваленте, 239,49, 478,98 и 745,08 рублей соответственно. С учетом, что более половины женщин не допускают, что при рождении ребенка отпуск по уходу за ним возьмет муж [\[25\]](#), явно возникает проблема потери одним полом пенсионных прав. Учитывая повестку необходимости повышения рождаемости и стимулирования деторождения, целесообразно с 2025 года обеспечить формирование пенсионных прав за уход за пятым и последующими детьми, а также установить порядок формирования пенсионных прав за социально значимый период пропорционально среднему заработку, рассчитанного за два предшествующих календарных года, который непосредственно используется для расчета размера пособия по уходу за ребенком, или пропорционально длительности отпуска исходя из максимального количества 10 ИПК в год. С учетом численности получателей такого пособия в 2022 году в 1,7 млн семей, объем дополнительных пенсионных прав в денежном выражении составит ~2,26 млрд руб. – такой объем выпадающих доходов бюджета СФР будет полностью нивелирован за счет устранения гендерной дискриминации в установлении пенсионного возраста. По данным Росстата, на 1 января 2022 года численность женщин в возрасте 60-64 лет составляла 6,01 млн чел. На 1 января 2023 г. число женщин на 1000 мужчин увеличивается в каждой возрастной группе, начиная с 20 лет, и группе 60-64 лет достигает 1347 женщин на 1000 мужчин [\[26\]](#). По оценке автора, экономия средств бюджета СФР от повышения пенсионного возраста для женщин превышает 1,6 трлн руб. ежегодно при единовременном повышении или от 314,32 млрд руб. до 359,83 млрд руб. в год при

ежегодном повышении пенсионного возраста на 1 год (таблица – 4).

Таблица 4 – Эффекты от реализации авторских предложений по совершенствованию распределительного компонента пенсионной системы

Проблемы реализации Стратегии	Авторские предложения	Эффекты от авторских предложений
<ul style="list-style-type: none"> <li>– преференции по уплате СВ продлеваются после истечения срока их действия;</li> <li>– сохраняется потребность в МБТ из ФБ бюджету СФР на валоризацию расчетного пенсионного капитала, возмещение расходов по выплате страховых пенсий в связи с зачетом в страховой стаж нестраховых периодов;</li> <li>– расходы бюджета СФР на выплату страховых пенсий только на 91% покрываются доходами бюджета от поступления СВ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ограничить введение новых преференций по уплате СВ и расширение текущих, затрагивающих систему ОПС, только если это не осуществляется в целях стимулирования граждан к участию в НПО и формированию долгосрочных накоплений граждан;</li> <li>– предусмотреть возможность повышения требований к страховому стажу и введения прогрессивных тарифов СВ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– рост объёмов поступлений СВ в бюджет СФР от 600 млрд руб. в год;</li> <li>– нивелирование потребности в МБТ из ФБ бюджету СФР;</li> <li>– предупреждение роста выпадающих доходов бюджета СФР вследствие установления преференций по уплате СВ.</li> </ul>
<p>разный пенсионный возраст для женщин и мужчин.</p>	<p>установить одинаковый пенсионный возраст для женщин и мужчин.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечение соблюдения положений Конституции Российской Федерации;</li> <li>– стимулирование женщин к более продолжительной трудовой деятельности и увеличению объёма пенсионных прав;</li> <li>– экономия средств бюджета СФР в 1,60 трлн руб. ежегодно при единовременном повышении или от 314,32 до 359,83 млрд руб. в год при ежегодном повышении пенсионного возраста на 1 год.</li> </ul>
<p>незначительный уровень пенсионных прав, формируемых за социально значимые периоды.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечить формирование пенсионных прав за уход за пятым и последующими детьми;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– повышение социальной защищенности родителей при уходе за детьми;</li> <li>– формирование дополнительных пенсионных</li> </ul>

	– установить порядок формирования пенсионных прав за социально значимый период пропорционально среднему заработку или длительности отпуска исходя из максимального количества 10 ИПК в год.	прав за уход за детьми в денежном выражении в ~2,26 млрд руб.
отсутствие механизма освобождения работодателей, имеющих рабочие места с особыми условиями работы, от СВ по дополнительным тарифам в случае организации системы добровольного пенсионного страхования и НПО.	применение в отношении таких работодателей инструмента вменённого НПО, обязывающего страхователей осуществлять пенсионные взносы в пользу таких сотрудников по установленным ставкам на период их работы.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обеспечение назначения негосударственной пенсии раньше общеустановленного срока (на 5 лет);</li> <li>– сохранение преференции работников по досрочному пенсионному обеспечению;</li> <li>– обеспечение формирования прав на пенсию по НПО в дополнение к страховой;</li> <li>– возможность в долгосрочном периоде полностью исключить досрочное пенсионное обеспечение в распределительной системе;</li> <li>– создание стимулов для внесения работниками добровольных дополнительных взносов по НПО в свою пользу.</li> </ul>

Источник: разработано автором.

В Стратегии, в рамках направления реформирования института досрочных пенсий, предполагалось предоставить возможность работодателям, имеющим рабочие места с особыми условиями работы, организовывать систему добровольного пенсионного страхования и НПО, реализация которой освобождала бы работодателей от уплаты СВ по дополнительным тарифам, которые являлись источником финансирования досрочного выхода на пенсию работниками, занятыми на производствах с особыми условиями труда. В настоящее время такой механизм не создан: дополнительный тариф страховых взносов устанавливается в размере от 0% до 9% в зависимости от вида работы и класса условий труда без возможности компенсации освобождения от обязанности уплачивать по нему созданием корпоративной системы социальных гарантий. Авторское предложение заключается в применении по отношению к работодателям (страхователям), трудоустраивающих на рабочие места с особыми условия труда новых работников, в чью пользу уплачиваются СВ по дополнительным тарифам, инструмента вменённого НПО (начиная с календарного года N или года рождения работника Y). Такой инструмент, по мнению автора, должен обязывать страхователей осуществлять пенсионные взносы в пользу таких сотрудников по установленным ставкам на период их работы. При этом предполагается, что для новых работников не будет действовать норма о досрочном

назначении страховых пенсий, НПО работников не будет предусматривать возможность получения единовременной выплаты или выплату пенсии меньше определенного срока, например, 10 лет. В свою очередь, дополнительные тарифы СВ в авторском предложении будут заменены взносами по НПО. Такой подход позволит: (1) обеспечить назначение негосударственной пенсии раньше общеустановленного срока (на 5 лет) и сохранить преференции работников по досрочному пенсионному обеспечению; (2) обеспечить формирование прав на пенсию по НПО в дополнение к страховой, а значит повысить уровень пенсионного обеспечения в условиях снижения возможности ОПС обеспечивать больший коэффициент замещения; (3) в долгосрочном периоде полностью исключить досрочное пенсионное обеспечение в распределительной системе, что повысит её финансовую устойчивость; (4) создать стимулы для внесения вышеуказанными работниками добровольных дополнительных взносов по НПО в свою пользу и развития систем корпоративного пенсионного обеспечения; (5) внести вклад в преодоление недоверия граждан к негосударственным пенсионным фондам (далее – НПФ). С учетом результатов использования такого инструмента в странах ОЭСР, свидетельствующих о действующем расширении охвата частными пенсионными схемами [\[27\]](#) [\[28\]](#), использование вменённого НПО автор предлагает расширить, например, заменяя им пониженные в рамках предоставления налоговых льгот тарифы СВ по окончании действия соответствующих преференций. С одной стороны, это позволит сохранить стимулирующую функцию налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации путём установления более низких тарифов пенсионных взносов в рамках вменённого НПО по сравнению со стандартными по ОПС, с другой стороны – заменить источник финансового обеспечения выплаты гражданам на пенсионные взносы вкладчика (таблица – 5).

Таблица 5 – Эффекты от реализации авторских предложений по развитию трёхуровневой пенсионной системы

Проблемы реализации Стратегии	Авторские предложения	Эффекты от авторских предложений
<ul style="list-style-type: none"> <li>– низкий охват населения НПО;</li> <li>– высокое недоверие к НПФ;</li> <li>– небольшой размер пенсионных взносов в абсолютном значении и в доле от заработной платы;</li> <li>– незначительное или отрицательное изменения количества участников НПО;</li> <li>– неразвитость корпоративных систем пенсионного обеспечения.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– исключение из налогооблагаемой базы по НДФЛ выплаты негосударственной пенсии, права на которую сформированы за счет третьих лиц;</li> <li>– повышение доли пенсионных взносов работодателей в пользу работников в расходах, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций;</li> <li>– применение квазидобровольных негосударственных пенсионных планов.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– повышение вовлеченности работодателей в корпоративное пенсионное обеспечение;</li> <li>– увеличение охвата населения накопительными негосударственными пенсионными схемами;</li> <li>– обеспечение привлечения дополнительных длинных денег в экономику: до 1,7 трлн руб. к 2030 году (Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29.12.2022 № 4355-р «Об утверждении Стратегии развития финансового рынка Российской Федерации до 2030 года»);</li> <li>– повышение уровня пенсионного обеспечения</li> </ul>

		граждан и финансовой устойчивости пенсионной системы.
--	--	---

Источник: составлено автором.

С целью дальнейшего стимулирования работодателей к участию в частных накопительных пенсионных планах целесообразно повысить долю суммы работодателей взносов по НПО в пользу работника, учитываемой, вместе с добровольными взносами на формирование пенсионных накоплений, долгосрочного страхования жизни работников и добровольного пенсионного страхования, как расходы на оплату труда при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, с 12% до более высокого значения в случае взносов в пользу работников, чья заработная плата не превышает 2 СЗП по Российской Федерации.

В условиях незначительности размера пенсии по НПО: по итогам 2022 года по индивидуальному НПО – 5,4 тыс. руб. в месяц (35,3% МРОТ с 1 июля 2022 года), по корпоративному – 4,1 тыс. руб. в месяц <sup>[29]</sup> (26,8% МРОТ), и количества участников НПО, в том числе находящихся на стадии выплат (1,48 млн человек по Российской Федерации по итогам III квартала 2023 года <sup>[30]</sup>), целесообразно рассмотреть возможность исключения из налогооблагаемой базы по НДФЛ той суммы негосударственной пенсии, которая сформирована за счет взносов работодателей и лиц, не относящихся к близким родственникам. Наша аргументация заключается в следующем: (1) налогообложение пенсий, права на которые сформированы за счет работодателя, затрудняет развитие корпоративного НПО и участия работодателей в нем, (2) сбор экспертных мнений, проведенный НАПФ, свидетельствует о том, что отмену НДФЛ оценивают как фактор роста индивидуального НПО с сильным влиянием 63% опрошенных эксперта пенсионного рынка, со средним влиянием – 38% эксперта, (3) такое налогообложение оказывает неравное влияние на доходы бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и на самих участников. Размер взимаемого НДФЛ с средней пенсии по корпоративному НПО составляет 3,4% МРОТ в 2022 году, что несоразмерно мало для рассмотрения её как значимого и устойчивого источника доходов региональных и местных бюджетов и много для пожилых людей и участников НПО. По нашим оценкам, годовая сумма налоговых доходов от мобилизации НДФЛ по негосударственным пенсиям не превышает 12,5 млрд руб. или 0,0019% налога на доходы физических лиц, зачисленного в 2023 году в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации <sup>[31]</sup>, что, с учетом распределения участников и годовой суммы по всем субъектам Российской Федерации, позволит осуществить исключение всех пенсий по НПО из налогообложения без угрозы снижения финансовой устойчивости бюджетов субъектам Российской Федерации и муниципальных образований или значимого влияния на динамику доходов их бюджетов. Конкретные параметры авторских предложений могут быть скорректированы, например, возможно: (1) освобождение от налогообложения выплат по договорам НПО, действующим более N лет <sup>[32]</sup>, (2) не исключение таких пенсий по НПО из налогооблагаемой базы, а снижение ставки НДФЛ, (3) установление прогрессивной шкалы налогообложения негосударственных пенсий или исключение при достижении участником определенного возраста, например, 75-80 лет, в котором риск бедности увеличивается.

## Заключение

Результаты проведенной нами оценки фактических данных и моделирования объема

пенсионных прав, при начале их формирования в 2024 году, свидетельствуют о недостижении целей Стратегии в части размера страховой пенсии. Увеличение предельной базы для обложения СВ выше темпа инфляции и темпа роста ФОТ, сопровождающееся увеличением доли оплаты труда в ВВП и замедлением роста количества пенсионеров, окажут наиболее значимое влияние на обеспечение размера страховой пенсии в целевом размере к 2030 году. Реализация Стратегии не обеспечила сокращение преференций по уплате СВ, а целевые относительные значения по размеру страховой пенсии, как и полное покрытие расходов на выплату страховой пенсии за счет страховых взносов, не достигнуты, однако ужесточение требований для получения прав на страховую пенсию, ручной порядок индексации, быстрый рост предельной базы для обложения СВ и фонда оплаты труда и прогнозные демографические значения на период до 2030 года позволяют сделать вывод о достижимости цели по обеспечению необходимого КЗ, но сохранении потребности в частичном бюджетном финансировании выплаты страховых пенсий. Мы делаем вывод и о наличии у системы ОПС резервов роста её финансовой устойчивости в среднесрочной перспективе.

В рамках применения бюджетно-налоговых инструментов достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации нами предложено: обеспечение гендерного равенства в установлении пенсионного возраста, увеличение объема пенсионных прав, формируемых в период ухода за детьми, использование инструмента вменённого НПО в отношении работодателей, предоставляющих рабочие места с особыми условиями труда, повышение доли расходов организаций на осуществление пенсионных взносов в пользу сотрудников, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций. Автором разработаны рекомендации по освобождению от налогообложения НДФЛ пенсий по НПО, сформированных за счет взносов третьих лиц, или снижение ставки налога.

### **Благодарности**

Статья подготовлена под научным руководством Балынина Игоря Викторовича, к.э.н., доцента, доцента Кафедры общественных финансов Финансового факультета Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

### **Библиография**

1. Балынин И.В. О достижении целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы // Финансы. – 2022. – № 11. – С. 51-58.
2. Виноградов Н.В. Оценка реализации Стратегии развития пенсионной системы в контексте совершенствования финансового обеспечения социальной сферы // Аудиторские ведомости. – 2020. – № 2. – С. 71-73.
3. Дорофеев М.Л. Преодоление бедности пенсионеров и повышение уровня пенсионного обеспечения в России в условиях структурной трансформации российской экономики // Экономика. Информатика. – 2022. – № 49 (4). – С. 767-781.
4. Козлов П.А. Стратегия долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации: анализ промежуточных результатов // Вестник РЭА им. Г. В. Плеханова. – 2015. – № 3 (81). – С. 70-76.
5. Кравченко Е.В., Суховеева А.А. Целевые ориентиры и современные тенденции развития пенсионного обеспечения в России // ЭПП. – 2021. – № 5. – С. 1063-1075.
6. Седова М.Л. Возможно ли повысить уровень пенсионного обеспечения в Российской Федерации? // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2022. – № 3. – С. 179-189.
7. Синявская О.В., Якушев Е.Л., Червякова А.А. Российская пенсионная система в

- контексте долгосрочных вызовов и национальных целей развития. НИУ ВШЭ. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://www.hse.ru/data/2024/02/29/2082823230/рос\\_пенс\\_система.pdf](https://www.hse.ru/data/2024/02/29/2082823230/рос_пенс_система.pdf) (дата обращения: 06.12.2024).
8. Балынин И.В. Обеспечение достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации до 2030 года на основе реализации авторских предложений // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2023. – № 2. – С. 5-16.
9. Старшее поколение. Федеральная служба государственной статистики. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/13877> (дата обращения: 02.12.2024).
10. Заключение Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона № 448555-8 «О бюджете Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов». Счетная палата Российской Федерации. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/budget/project-2024/SFR-pr-2024-2026.docx> (дата обращения: 04.12.2024).
11. Перечень налоговых расходов Российской Федерации на 2020 год и плановый период 2021 и 2022 годов. Минфин России. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/01/main/Perechen\\_nalogovykh\\_raskhodov\\_RF\\_2020-2022.xlsx](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/01/main/Perechen_nalogovykh_raskhodov_RF_2020-2022.xlsx) (дата обращения: 03.12.2024).
12. Перечень налоговых расходов Российской Федерации (по состоянию на 13.12.2024). Минфин России. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id\\_65=302571-perechen\\_nalogovykh\\_raskhodov\\_rossiiskoi\\_federatsii\\_po\\_sostoyaniyu\\_na\\_13.11.2023](https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=302571-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_po_sostoyaniyu_na_13.11.2023) (дата обращения: 03.12.2024).
13. База данных о налоговых льготах, освобождениях и иных преференциях. Минфин России. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id\\_65=126327-baza\\_dannykh\\_o\\_nalogovykh\\_lgotakh\\_osvobozhdeniyakh\\_i\\_inykh\\_preferentsiyakh](https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=126327-baza_dannykh_o_nalogovykh_lgotakh_osvobozhdeniyakh_i_inykh_preferentsiyakh) (дата обращения: 08.12.2024).
14. Законопроект № 448555-8 «О бюджете Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации на 2024 год и на плановый период 2025 и 2026 годов». Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество». – [Электронный ресурс]. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/448555-8> (дата обращения: 05.12.2024).
15. Исполнение бюджетов. Федеральное казначейство. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/> (дата обращения: 04.12.2024).
16. Законопроект № 201615-8 «О бюджете Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов». Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество». – [Электронный ресурс]. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/201615-8> (дата обращения: 04.12.2024).
17. Седова М.Л. Сбалансированность бюджета пенсионного фонда России и проблемы финансовой устойчивости пенсионной системы // Известия СПбГЭУ. – 2018. – № 5 (113). – С. 64-69.
18. Фонд начисленной заработной платы работников по полному кругу организаций за отчетный период. ЕМИСС. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://fedstat.ru/indicator/57849> (дата обращения: 18.12.2024).
19. Ожидаемая продолжительность предстоящей жизни. Федеральная служба государственной статистики. – [Электронный ресурс]. – URL:



- <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/dem2.xlsx> (дата обращения: 02.12.2024).
20. World Population Prospects 2022. United Nations. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://population.un.org/wpp/Download/Standard/MostUsed/> (дата обращения: 14.12.2024).
21. Коэффициент демографической нагрузки. Федеральная служба государственной статистики. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Progn\\_4.xls](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Progn_4.xls) (дата обращения: 03.12.2024).
22. Россия должна стать «экономикой высоких заработных плат». Ведомости. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2023/06/16/980862-rossiya-dolzha-stat-ekonomikoi-visokih-zarplat> (дата обращения: 05.12.2024).
23. Фрумина С.В. Демографические факторы и их влияние на развитие пенсионной системы России // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2023. – Т. 20. – № 2. – С. 101-108.
24. Балынин И.В. Новая пенсионная реформа в Российской Федерации: базовые принципы, этапы и ключевые мероприятия // Финансы и кредит. – 2017. – № 23 (26). – С. 927-948.
25. Опросы Sputnik и Экспресс. ВЦИОМ. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://bd.wciom.ru/survey/sputnik/questions/7daf7a34-a102-4f6f-b9df-dc295e67cf88> (дата обращения: 22.12.2024).
26. Демография. Федеральная служба государственной статистики. – [Электронный ресурс]. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12781> (дата обращения: 03.12.2024).
27. Коваль А.А., Левашенко А.Д. «Квази»-добровольная система частного пенсионного обеспечения в странах ОЭСР // Российский внешнеэкономический вестник. – 2014. – № 12. – С. 92-96.
28. Шмиголь Н.С. Зарубежный опыт стимулирования участия населения в добровольных накопительных пенсионных системах и возможности его применения в России // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 6. – С. 57-67.
29. Деятельность НПФ по НПО в 2022 году. Мониторинг отдельных показателей. НАПФ. – [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.napf.ru/222219> (дата обращения: 27.11.2024).
30. Пенсионные фонды и коллективные инвестиции. Банк России. – [Электронный ресурс].-URL: <https://www.cbr.ru/RSCI/statistics> (дата обращения: 27.11.2024)
31. Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей и совокупная задолженность по налогам и сборам, страховым взносам, пеням, налоговым санкциям и процентам в консолидированный бюджет Российской Федерации. Федеральная служба государственной статистики. – [Электронный ресурс]. – URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/gos\\_fin\\_nalog\\_2023.xls](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/gos_fin_nalog_2023.xls) (дата обращения: 10.12.2024).
32. Фрумина С.В. Анализ практики применения добровольного пенсионного страхования в зарубежных странах // Финансовая жизнь. – 2021. – № 2. – С. 108-111.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Обеспечение финансовой стабильности и стратегической устойчивости пенсионной системы России является важней социально-экономической долгосрочной задачей государства и требует комплексного подхода к решению. На финансовую стабильность и стратегическую устойчивость пенсионной системы в совокупности воздействуют такие

ключевые факторы как дефицит бюджета Пенсионного фонда РФ, теневая занятость, увеличение продолжительности жизни при старении населения России, возрастающие разрывы между государственными и корпоративными пенсиями, проблемы инвестиционного направления деятельности пенсионной системы и геэкономическая турбулентность современности в целом. Представленная статья посвящена проблемам обеспечения финансирования и стратегической устойчивости пенсионной системы России.

На наш взгляд, заголовок статьи подобран не совсем удачно и требует корректировки для обеспечения соответствия основному содержанию статьи. В основном в статье речь идет о достигнутых результатах и проблемах достижения целей в рамках реализации Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации, а также о предложениях по повышению результативности в направлении достижения целей Стратегии, где бюджетно-налоговые инструменты являются одним из комплекса мер. При этом они вынесены в заголовок статьи, в связи с чем рекомендуется его корректировка. 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 «Оценка достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации» содержит описание и анализ индикаторов достижения финансовой стабильности и стратегической устойчивости пенсионной системы России. Рассмотрены и проанализированы в динамике отношение среднего размера страховой пенсии по старости к прожиточному минимуму пенсионера, отношение среднего размера страховой пенсии по старости к средней заработной плате, объема МБТ из федерального бюджета на компенсацию выпадающих доходов бюджета СФР и др. Раздел «Предложения по использованию бюджетно-налоговых инструментов достижения целей Стратегии долгосрочного развития пенсионной системы Российской Федерации» содержит описание проблем финансовой устойчивости и сбалансированности пенсионной системы России, к каждой из которых автором сформулированы направления преодоления. Раздел «Заключение» включает краткое резюме результатов исследования, обобщение предложений автора по совершенствованию финансирования пенсионной системы РФ. В целом автор на основе сформулированных предложений полагает имеющим место наличие у «системы ОПС резервов роста её финансовой устойчивости в среднесрочной перспективе».

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

Выбранная тема исследования актуальна, что обусловлено важнейшим значением сбалансированности и устойчивости пенсионной системы России для обеспечения повышения уровня и качества жизни пожилых людей, преодоления бедности и сглаживания неравенства граждан, а также предотвращения угроз социальной стабильности. Демографические изменения в России, всплеск инфляции, экономические санкции и нестабильность экономической конъюнктуры повышают актуальность обозначенной проблемы. Повышение пенсий и уровня жизни пенсионеров является для России одним из приоритетов, поставленных на высшем государственном уровне.

Исследование несомненно обладает практической значимостью, поскольку автор формулирует предложения по преодолению проблем в области обеспечения финансовой стабильности и долгосрочной устойчивости пенсионной системы России. Заслуживают внимания авторские предложения по увеличению объема пенсионных прав,

формируемых в период ухода за детьми, использование инструмента вменённого негосударственного пенсионного обеспечения в отношении работодателей, предоставляющих рабочие места с особыми условиями труда, повышение доли расходов организаций на осуществление пенсионных взносов в пользу сотрудников, учитываемых при расчете налога на прибыль организаций, освобождению от налогообложения НДФЛ (или снижению его ставки) негосударственных пенсий, сформированных за счет взносов третьих лиц.

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. Отмечаем высокий научный уровень языка изложения статьи и аналитических иллюстраций динамики индикаторов достижения целей Стратегии развития пенсионной системы Российской Федерации до 2030 года

Автор широко использует элементы визуализации результатов исследования - в статье приведены 5 таблиц и 6 рисунков. Это позволяет повысить уровень и качество восприятия читателями результатов авторского исследования.

Библиография представлена 32 источниками, что соответствует требованиям журнала, в первую очередь, на труды отечественных ученых, статистические ресурсы и базы данных. На все источники имеются ссылки по тексту статьи.

К преимуществам статьи следует отнести следующее. Во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие сформулированных предложений по преодолению проблем обеспечению финансовой стабильности и долгосрочной устойчивости финансовой системы. 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 корректировки заголовка статьи.

Заключение. Представленная статья посвящена проблемам финансового обеспечения и стратегической устойчивости пенсионной системы России. 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:*

Секретарёв Р.В. Взаимозависимые лица в налоговом праве: проблемы правоприменения // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.6.72113 EDN: LNNTSD URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72113](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72113)

## Взаимозависимые лица в налоговом праве: проблемы правоприменения

Секретарёв Роман Викторович

кандидат философских наук

Доцент кафедры гражданско-правовых дисциплин, Владивостокский государственный университет

690014, Россия, Приморский край, г. Владивосток, ул. Гоголя, 41, каб. 5502

✉ [rsvldv@mail.ru](mailto:rsvldv@mail.ru)



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

### DOI:

10.7256/2454-065X.2024.6.72113

### EDN:

LNNTSD

### Дата направления статьи в редакцию:

29-10-2024

**Аннотация:** Объектом исследования являются правовые отношения между взаимозависимыми лицами применительно к исполнению ими налоговых обязательств. Предмет исследования — налоговое законодательство Российской Федерации, судебно-арбитражная практика по налоговым спорам, доктринальные воззрения современных правоведов. Особое внимание в работе уделяется анализу актуальной правоприменительной практики, анализируя которую автор пытается выявить современные тенденции в применении налогового законодательства. Актуальность выбранной темы обусловлена необходимостью поиска объективного баланса между публичными и частными интересами. С одной стороны, бизнес стремится минимизировать свои налоговые издержки, генерируя прибыль для своих бенефициаров. Зачастую для этого используются сложные схемы, не всегда логичные с точки зрения выстраивания гражданско-правовых отношений, но формально не противоречащие законодательству. С другой стороны, контрольные органы в рамках своих полномочий анализируют схемы, выстроенные предпринимателями, и квалифицируют их исходя из необходимости исполнения конституционной обязанности по уплате налогов и недопустимости

произвольного уклонения от этой обязанности. При подготовке работы автором были использованы следующие методы научного познания: формально-правовой, сравнительно-правовой, индукция, дедукция и структурный метод правового моделирования. Новизна предпринятого исследования заключается в последовательном и системном анализе текущего правоприменения по налоговым спорам с участием взаимозависимых лиц. В работе убедительно, на конкретных примерах, показано, что оптимизировать свои налоговые обязательства стремятся не только коммерческие, но и некоммерческие юридические лица. При этом выявлено, что инструментарий для подобной оптимизации довольно широк: дробление бизнеса, перевод сотрудников из одной организации в другую, использование одного и того же официального сайта для текущей деятельности сразу нескольких юридических лиц, имеющих практически совпадающий состав учредителей. Иногда практикуется заключение гражданского-правовых сделок с аналогичными условиями для потребителей, но с вариативностью лиц на стороне поставщика. При этом финансово-хозяйственную деятельность различных налогоплательщиков контролируют одни и те же физические лица (сюда относятся, в том числе, подписание банковских документов и налоговой отчётности).

**Ключевые слова:**

взаимозависимые лица, налоги, налогообложение, налоговое законодательство, юридические лица, судебная практика, правоприменение, оптимизация налогообложения, сделки, законность

В 2012 году в налоговом праве России появилась легальная дефиниция «взаимозависимые лица» (статья 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации, далее — НК РФ). За прошедшее время была накоплена солидная правоприменительная практика, которая дала основания для теоретических изысканий и обобщений. Так, обзор наиболее существенных норм, регулирующих методологию определения рыночных цен между участниками гражданского оборота, которые признаны взаимозависимыми для целей налогообложения, сделала Е. Г. Васильева [\[1\]](#). Более подробно экономическое содержание схемы определения взаимозависимости с применением методов «legal design» (юридического дизайна) изложили в своих статьях в соавторстве А. Е. Иванов, Е. А. Дзюба [\[2\]](#); М. О. Какаулина, С. В. Хмура [\[3\]](#); В. А. Типикина, М. А. Бондарев [\[4\]](#). Проведя соответствующую исследовательскую работу, О. С. Соболев справедливо заметила, что взаимозависимые лица имеют «тенденцию к занижению ценовых параметров совершаемых сделок» [\[5, 118\]](#). А вот В. В. Терехова и А. В. Дюжов в своей излишне реферативной статье о взаимозависимых лицах ограничились крайне скудными ссылками на нормы Налогового кодекса Российской Федерации, что не позволяет, на наш взгляд, установить авторскую позицию к затронутой проблематике [\[6\]](#).

Конечно, с учётом свободы договора участники хозяйственного оборота вправе заключать гражданско-правовые сделки своей волей и на своё усмотрение, реализуя тем самым и собственные относительные законные интересы, на что указывает С. А. Ядрихинский [\[7, 67\]](#). Но при этом недопустимо злоупотреблением правом, извлечение необоснованной экономической выгоды, на что налогоплательщики не всегда обращают должное внимание. Как верно указали Г. Н. Семенова и Л. Я. Маршавина [\[8, 226\]](#) для пресечения возможных противоправных действий, связанных с необоснованным уклонением от уплаты налогов, весьма важное значение имеют корректное

взаимодействие контролирующих органов и налогоплательщиков.

Весьма интересную судебную практику по признанию взаимозависимости приводят в своей статье Н. Д. Эриашвили и А. И. Григорьев<sup>[9]</sup>. Они отмечают, что иногда для подтверждения факта взаимозависимости может хватить факта замещения главным инженером должности в разных организациях. В другом деле указанная взаимозависимость была установлена «исходя из внутренних убеждений и по совокупности косвенных обстоятельств». К косвенным обстоятельствам суд отнес, в том числе, содержание одного из интернет-форумов, где пользователи делились претензиями в адрес прежних работодателей. Ряд актуальных судебных кейсов по противоправному извлечению налоговой выгоды указан в статьях Ю. А. Метелёвой<sup>[10]</sup> и Ю. В. Рытовой<sup>[11]</sup>. Однако при подготовке настоящего исследования наше внимание привлекли более свежие и актуальные дела; с учётом остроты и актуальности рассматриваемой проблемы, недостатка в соответствующей правоприменительной практике не наблюдается.

Оптимизировать налоговые обязательства стремятся не только коммерческие, но и некоммерческие организации. Так, в деле № **A54-3763/2022** налоговый орган указал взаимозависимыми сразу три рязанских отделения пожарного общества, одно из которых подало на решение суда, которым иск был удовлетворён, апелляционную жалобу, в который содержалась ссылка на пропуск налоговым органом срока исковой давности. Минимизировать налоговые последствия заинтересованные лица решили через банкротство первого в цепочке пожарного общества, продолжая ту же деятельность через новые юридические лица со схожими наименованиями и не отличающимся функционалом. Однако «давно апробированная схема» с уходом в банкротство не удалась, суды поддержали вывод об «иной зависимости» взаимосвязанных юридических лиц и взыскали недоимку по налогам за счёт действующей организации.

Обосновывая возможность применения статьи 105.1 НК РФ, суд апелляционной инстанции сослался на Определение Верховного Суда Российской Федерации от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003, хотя формально судебный акт по конкретному делу не может служить руководящим основанием для рассмотрения иных дел и формирования непротиворечивой судебной практики. Ещё дальше по пути аналогий апелляционная инстанция пошла при догматическом толковании подпункта 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, сославшись на ряд постановлений различных судов кассационной инстанции, которые сформулировали правило о невозможности считать налоговые обязательства погашенными вплоть до реального поступления в бюджет соответствующего уровня суммы налоговой недоимки. И лишь после её реального погашения, по мнению различных окружных судов, возникают правовые основания для исключения указанных сумм из реестра кредиторов. Хотя данный подход является бесспорным с формально-юридической точки зрения и общей концепции о банкротстве, не могу не согласиться с подобным подходом. Собственный опыт представления интересов налоговых органов в судах на рубеже XX – XXI веков позволяет отметить положительные тенденции в современном налоговом правоприменении.

Кроме того, в рамках дела № **A54-3763/2022** суд указал на установленную преюдицию мнимости договора займа, заключённого ответчиками для сохранения упрощённой системы налогообложения лицом, на счетах которого генерировалась прибыль от деятельности группы взаимозависимых организаций. Персональный состав руководства ответчиков, указанный на их официальных интернет-ресурсах, совпадал. Оплата доменного имени одного из ответчиков производилась другим ответчиком, контактные

данные которых (телефонные номера) также совпадали. Аналогичная схема оплаты осуществлялась и по текущей хозяйственной деятельности — при выплате зарплаты, оплате коммунальных платежей, внесении целевых взносов. Документы трёх взаимозависимых организаций хранились в одном сейфе, что было установлено при налоговой проверке. Все организации размещались в одном трёхэтажном здании. Между ответчиками был заключён договор аренды всего здания, однако арендодатель продолжал находиться в сданном в аренду здании, фактической передачи здания арендатору не произошло, т.е. для всех ответчиков не являлся принципиальным факт несоответствия фактических взаимоотношений сторон закреплённым в договоре аренды обязательствам.

Следующее примечательное дело - **№ А52-434/2023**, фабула которого сводится к следующему. Одна из московских налоговых инспекций обратилась в суд о признании взаимозависимыми ООО «Евро-Керамика Печоры» (далее - **ООО 1**) и ООО «Евро-Керамика» (далее — **ООО 2**) и о взыскании с **ООО 1** основной задолженности по налоговым обязательствам, а также пеней и штрафа. Суды первой и апелляционной инстанций заявленные требования удовлетворили. **ООО 1** в кассационной жалобе указало, что непросуженный размер пеней на взаимозависимое лицо возлагаться не должен, на пропуск истцом исковой давности и на не верный расчёт суммы основной задолженности. В процессе рассмотрения дела **ООО 2** было признано банкротом. Имущества **ООО 2** оказалось недостаточно для удовлетворения требований кредиторов, в том числе налогового органа. Однако последний установил, что перед банкротством **ООО 2** вся финансово-хозяйственная деятельность была переведена им на **ООО 1**.

При этом договоры с контрагентами **ООО 2** были заключены **ООО 1** на совпадающих существенных условиях; недвижимость загодя была перерегистрирована, а работники переведены в **ООО 1**. Доказательства согласованных действий обоих обществ, предоставленные истцом, суд посчитал убедительными, кассационная жалоба окружным судом удовлетворена не была. Кассационное обжалование в Верховном Суде РФ также не увенчалось успехом.

В деле **№ А35-6646/2021** налоговые органы Курской области настаивали на зависимости ООО «Агрокомплекс «Юбилейный» (далее — **ООО 3**) и ООО «Эскулап» (далее — **ООО 4**) и в связи с этим просили взыскать с **ООО 3** более задолженность по налогам в сумме свыше 70 млн. руб., которая изначально была сформирована в связи с неисполнением обязательств перед бюджетом доведённым банкротства **ООО 4**. В параллельном банкротном деле конкурсный управляющий **ООО 4** просил суд признать недействительными сделки по передаче недвижимого имущества, заключённые между **ООО 3** и **ООО 4**. Указанные требования были удовлетворены, передача имущества в пользу **ООО 3** была признана незаконной.

Но признание недействительными гражданско-правовых сделок по передаче имущества не повлияло на правовую квалификацию на взаимозависимость **ООО 3** и **ООО 4** на основании подпунктов 1, 3 пункта 2 статьи 105.1 НК РФ, поскольку персональный состав их участников в значительной степени совпадал. Фактически одни и те же граждане осуществляли хозяйственную деятельность через два разных общества и для контролирующих их лиц не было принципиально важным, на счетах какого именно общества генерировать прибыль, а на счетах какого — убытки. Прибыль, сформированная у одного из обществ, распределялась между пропорционально между участниками, а убытки другого общества служили основанием для его банкротства.

Суммы, которые в порядке статей 20, 45, 105.1 НК РФ взыскиваются с взаимозависимых

лиц, иногда бывают довольно значительными. Так, в деле № **A43-20736/2023** (на момент подготовки настоящей статьи находится на стадии кассационного обжалования) были признаны взаимозависимыми ООО «Юта-НН» (далее — **ООО 5**) и ООО "Юта" (далее — **ООО 6**). С **ООО 6** при этом было взыскано более 1 млрд. руб. недоимки по налогам. В отношении **ООО 5** налоговым органом было инициировано банкротное дело, которое было прекращено из-за отсутствия у должника имущества, достаточного для финансирования процедур банкротства.

Доказательства взаимозависимости **ООО 5** и **ООО 6** заключались в следующем. У обществ совпадал персональный состав учредителей и руководства, они занимались одним видом предпринимательской деятельности, алкогольная продукция у иностранного поставщика закупалась силами **ООО 6**, а реализовывалась — через **ООО 5**. Опрошенные контрагенты обществ указали, что по инициативе **ООО 5** они были вынуждены заключить договоры аналогичного содержания с **ООО 6**, в противном случае изначальные договоры оказались бы расторгнутыми. При этом налоговые органы установили, что контактные данные обществ совпадают, как и IP-адреса, используемые обществами в текущей деятельности. Интересы обществ в налоговых органах представляют одни и те же лица, которые при этом имеют полномочия распоряжаться движением денежных средств на банковских счетах обществ. Сайт <https://uta-nn.ru/> до 2019 года администрировался **ООО 6**, а с 2019 года — **ООО 5**, при этом указанный корпоративный сайт относится к деятельности обоих обществ.

Кроме корпоративного сайта, в 2019 году на **ООО 5** были перерегистрированы транспортные средства **ООО 6**. При этом возмездности в сделках по передаче указанных средств налоговым органом установлено не было. Значительная часть сотрудников в разные периоды времени работала как в **ООО 5**, так и в **ООО 6**. По настоящему делу можно прогнозировать, что после завершения кассационного разбирательства в окружном суде проигравшей стороной будет подана кассационная жалоба в Верховный Суд РФ (несмотря на значительное увеличение пошлин и удорожание процедуры судопроизводства для сторон), который и поставит в деле финальную точку.

По результатам проведённого исследования были сделаны следующие выводы.

1. Количество судебных споров по привлечению к налогообложению взаимозависимых лиц в настоящее время весьма велико и продолжает увеличиваться. Это подтверждает гипотезу о конфликтности рассмотренных ситуаций, когда интересы частных и публичных субъектов оказываются диаметрально противоположными. Следовательно, затронутая в статье проблематика не может считаться исчерпанной даже по состоянию на сегодняшний день, а потребует пристального внимания правоведов и в будущем.
2. Изучение судебно-арбитражной практики позволило выявить следующие наиболее типичные инструменты оптимизации налогообложения: регистрация нескольких юридических лиц по одному адресу при значительном совпадении состава участников, персоналий руководителей, видов деятельности; совпадение контактных данных, используемых для коммуникации с потенциальными клиентами и контрагентами по договорам; перезаключение гражданско-правовых договоров с тождественными условиями и вариативностью лиц на стороне исполнителя; фактическое исполнение договорных обязательств одними и теми же сотрудниками, вне зависимости от того, в каком конкретно юридическом лице они трудоустроены в конкретный момент времени.
3. Со стороны налоговых органов на постоянной основе осуществляется системная и последовательная работа по выявлению необоснованного уклонения от уплаты налогов.



При осуществлении контрольных функций деятельность взаимозависимых лиц изучается весьма скрупулёзно, выстраиваются логистические цепочки движения товарно-материальных ценностей на предмет совпадения с финансовыми операциями. Даётся надлежащая правовая оценка трудовым отношениям применительно к экономической целесообразности трудоустройства конкретных работников в том или ином юридическом лице. Это позволяет понять точную картину фактической деятельности налогоплательщиков и выявить реальный объём их обязанностей по уплате налогов, а впоследствии — обеспечить не только доначисление неуплаченных налоговых платежей, но и их реальное взыскание в бюджет.

## Библиография

1. Васильева, Е. Г. Новые правила контроля и определения рыночных цен между взаимозависимыми лицами в целях налогообложения контролируемых сделок(трансфертное ценообразование) в Российской Федерации / Е. Г. Васильева // Ученые записки Таврического национального университета имени В.И. Вернадского. Серия: Юридические науки. – 2013. – Т. 26, № 2-2(65). – С. 188-194.
2. Иванов, А. Е. Проверка полноты исчисления и уплаты налогов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами:порядок проведения и налоговые последствия / А. Е. Иванов, Е. А. Дзюба // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 5. – С. 72-83.
3. Какаулина, М. О. Этапы государственного регулирования трансфертного ценообразования и перспективы его развития в эпоху цифровой экономики / М. О. Какаулина, С. В. Хмура // Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление. – 2019. – Т. 18. № 5. – С. 681-708. – DOI: 10.15826/vestnik.2019.18.5.033.
4. Типикина 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://e-notabene.ru/ttmag/article\\_71685.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_71685.html)
5. Соболев, О. С. Налоговые аспекты определения цен в сделках между взаимозависимыми лицами / О. С. Соболев // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2018. – № 9(49). – С. 117-124.
6. Терехова, В. В. Налогово-правовые последствия взаимозависимости лиц по законодательству Российской Федерации / В. В. Терехова, А. В. Дюжов // Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право. – 2020. – № 11. – С. 170-172. – DOI: 10.37882/2223-2974.2020.11.31.
7. Ядрихинский, С. А. Абсолютные и относительные законные интересы налогоплательщика: вопросы теории / С. А. Ядрихинский // Вестник Омского университета. Серия: Право. – 2018. – № 4(57). – С. 67-71. – DOI: 10.25513/1990-5173.2018.4.67-71.
8. Семенова, Г. Н. Взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками / Г. Н. Семенова, Л. Я. Маршавина // Вестник Московского государственного областного университета. Серия: Экономика. – 2018. – № 2. – С. 225-235. – DOI: 10.18384/2310-6646-2018-2-225-235.
9. Эриашвили, Н. Д. Взаимозависимость-не приговор для налогоплательщика / Н. Д. Эриашвили, А. И. Григорьев // Вестник экономической безопасности. – 2019. – № 1. – С. 236-238. – DOI: 10.24411/2414-3995-2019-10047.
10. Метелева, Ю. А. Налоговый контроль за ценами сделок между взаимозависимыми лицами / Ю. А. Метелева // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 7. – С. 19-30. – DOI: 10.7256/2454-065X.2019.7.29230.
11. Рытова, Ю. В. Признаки определения налогоплательщика в качестве взаимозависимого лица: налоговый Кодекс РФ и особенности судебной практики / Ю. В.

Рытова // Наукосфера. – 2023. – № 4-1. – С. 479-484.

## 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 представленной на рецензирование статье являются, как это следует из ее наименования, взаимозависимые лица в налоговом праве. Автор сосредоточил свое внимание на анализе соответствующих проблем правоприменения. Заявленные границы исследования соблюдены ученым.

Методология исследования в тексте статьи не раскрывается.

Актуальность избранной автором темы исследования несомненна и обосновывается им достаточно подробно: "В 2012 году в налоговом праве России появилась легальная дефиниция «взаимозависимые лица» (статья 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации, далее — НК РФ). За прошедшее время была накоплена солидная правоприменительная практика, которая дала основания для теоретических изысканий и обобщений. Так, обзор наиболее существенных норм, регулирующих методологию определения рыночных цен между участниками гражданского оборота, которые признаны взаимозависимыми для целей налогообложения, сделала Е. Г. Васильева [1]. Более подробно экономическое содержание схемы определения взаимозависимости с применением методов «legal design» (юридического дизайна) изложили в своих статьях в соавторстве А. Е. Иванов, Е. А. Дзюба [2]; М. О. Какаулина, С. В. Хмура [3]; В. А. Типикина, М. А. Бондарев [4]. Проведя соответствующую исследовательскую работу, О. С. Соболев справедливо заметила, что взаимозависимые лица имеют «тенденцию к занижению ценовых параметров совершаемых сделок» [5, 118]. А вот В. В. Терехова и А. В. Дюжов в своей излишне реферативной статье о взаимозависимых лицах ограничились крайне скудными ссылками на нормы Налогового кодекса Российской Федерации, что не позволяет, на наш взгляд, установить авторскую позицию к затронутой проблематике [6]. Конечно, с учётом свободы договора участники хозяйственного оборота вправе заключать гражданско-правовые сделки своей волей и на своё усмотрение, реализуя тем самым и собственные относительно законные интересы, на что указывает С. А. Ядрихинский [7, 67]. Но при этом недопустимо злоупотреблением правом, извлечение необоснованной экономической выгоды, на что налогоплательщики не всегда обращают должное внимание. Как верно указали Г. Н. Семенова и Л. Я. Маршавина [8, 226] для пресечения возможных противоправных действий, связанных с необоснованным уклонением от уплаты налогов, весьма важное значение имеют корректное взаимодействие контролирующих органов и налогоплательщиков. Весьма интересную судебную практику по признанию взаимозависимости приводят в своей статье Н. Д. Эриашвили и А. И. Григорьев [9]. Они отмечают, что иногда для подтверждения факта взаимозависимости может хватить факта замещения главным инженером должности в разных организациях. В другом деле указанная взаимозависимость была установлена «исходя из внутренних убеждений и по совокупности косвенных обстоятельств». К косвенным обстоятельствам суд отнес, в том числе, содержание одного из интернет-форумов, где пользователи делились претензиями в адрес прежних работодателей. Ряд актуальных судебных кейсов по противоправному извлечению налоговой выгоды указан в статьях Ю. А. Метелёвой [10] и Ю. В. Рытовой [11]. Однако при подготовке настоящего исследования наше внимание привлекли более свежие и актуальные дела; с учётом остроты и актуальности рассматриваемой проблемы, недостатка в соответствующей правоприменительной

практике не наблюдается".

Научная новизна работы проявляется в ряде заключений автора: "1. Количество судебных споров по привлечению к налогообложению взаимозависимых лиц в настоящее время весьма велико и продолжает увеличиваться; "2. Изучение судебно-арбитражной практики позволило выявить следующие наиболее типичные инструменты оптимизации налогообложения: регистрация нескольких юридических лиц по одному адресу при значительном совпадении состава участников, персоналий руководителей, видов деятельности; совпадение контактных данных, используемых для коммуникации с потенциальными клиентами и контрагентами по договорам; перезаключение гражданско-правовых договоров с тождественными условиями и вариативностью лиц на стороне исполнителя; фактическое исполнение договорных обязательств одними и теми же сотрудниками, вне зависимости от того, в каком конкретно юридическом лице они трудоустроены в конкретный момент времени"; "3. Со стороны налоговых органов на постоянной основе осуществляется системная и последовательная работа по выявлению необоснованного уклонения от уплаты налогов. При осуществлении контрольных функций деятельность взаимозависимых лиц изучается весьма скрупулёзно, выстраиваются логистические цепочки движения товарно-материальных ценностей на предмет совпадения с финансовыми операциями. Дается надлежащая правовая оценка трудовым отношениям применительно к экономической целесообразности трудоустройства конкретных работников в том или ином юридическом лице. Это позволяет понять точную картину фактической деятельности налогоплательщиков и выявить реальный объем их обязанностей по уплате налогов, а впоследствии — обеспечить не только доначисление неуплаченных налоговых платежей, но и их реальное взыскание в бюджет". Таким образом, статья вносит определенный вклад в развитие отечественной правовой науки и, безусловно, заслуживает внимания потенциальных читателей.

Научный стиль исследования выдержан автором в полной мере.

Структура работы вполне логична. Во вводной части статьи ученый обосновывает актуальность избранной им темы исследования. В основной части работы автор исследует правоприменительный аспект проблемы взаимозависимых лиц в налоговом праве. В заключительной части работы содержатся выводы по результатам проведенного исследования.

Содержание статьи соответствует ее наименованию, но не лишено небольших недостатков формального характера.

Так, автор пишет: "Хотя данный подход является небесспорным с формально-юридической точки зрения и общей концепции о банкротстве, не могу не согласиться с подобным подходом" - следует избегать обращения от первого лица ("считаю", "полагаю" и т.п.). Пишется: "Полагаем"; "Думается" и т.п.

Ученый отмечает: "Указанные требования были удовлетворены, передача имущества в пользу ООО 3 была признана незаконной" - отсутствуют пробелы.

Таким образом, статья нуждается в дополнительном вычитывании - в ней встречаются опечатки и стилистические погрешности.

Библиография исследования представлена 11 источниками (научными статьями). С формальной и фактической точек зрения этого достаточно. Автору удалось раскрыть тему исследования с необходимой полнотой и глубиной.

Апелляция к оппонентам имеется, но носит общий характер в силу направленности исследования. Научная дискуссия ведется автором корректно. Положения работы обоснованы в должной степени и проиллюстрированы примерами.

Выводы по результатам проведенного исследования имеются ("1. Количество судебных споров по привлечению к налогообложению взаимозависимых лиц в настоящее время

весьма велико и продолжает увеличиваться. Это подтверждает гипотезу о конфликтности рассмотренных ситуаций, когда интересы частных и публичных субъектов оказываются диаметрально противоположными. Следовательно, затронутая в статье проблематика не может считаться исчерпанной даже по состоянию на сегодняшний день, а потребует пристального внимания правоведов и в будущем.

2. Изучение судебно-арбитражной практики позволило выявить следующие наиболее типичные инструменты оптимизации налогообложения: регистрация нескольких юридических лиц по одному адресу при значительном совпадении состава участников, персоналий руководителей, видов деятельности; совпадение контактных данных, используемых для коммуникации с потенциальными клиентами и контрагентами по договорам; перезаключение гражданско-правовых договоров с тождественными условиями и вариативностью лиц на стороне исполнителя; фактическое исполнение договорных обязательств одними и теми же сотрудниками, вне зависимости от того, в каком конкретно юридическом лице они трудоустроены в конкретный момент времени.

3. Со стороны налоговых органов на постоянной основе осуществляется системная и последовательная работа по выявлению необоснованного уклонения от уплаты налогов. При осуществлении контрольных функций деятельность взаимозависимых лиц изучается весьма скрупулёзно, выстраиваются логистические цепочки движения товарно-материальных ценностей на предмет совпадения с финансовыми операциями. Даётся надлежащая правовая оценка трудовым отношениям применительно к экономической целесообразности трудоустройства конкретных работников в том или ином юридическом лице. Это позволяет понять точную картину фактической деятельности налогоплательщиков и выявить реальный объём их обязанностей по уплате налогов, а впоследствии — обеспечить не только доначисление неуплаченных налоговых платежей, но и их реальное взыскание в бюджет"), они четкие, конкретные, обладают свойствами достоверности, обоснованности и, несомненно, заслуживают внимания научного сообщества.

Интерес читательской аудитории к представленной на рецензирование статье может быть проявлен прежде всего со стороны специалистов в сфере налогового права при условии ее небольшой доработки: раскрытии методологии исследования и устранении нарушений в оформлении работы.

Налоги и налогообложение

*Правильная ссылка на статью:*

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

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

Косенкова Юлия Юрьевна

ORCID: 0000-0002-7925-9220

кандидат экономических наук

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

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

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



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

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.71716

**EDN:**

LOYVQV

**Дата направления статьи в редакцию:**

16-09-2024

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

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

**Ключевые слова:**

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

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

**Введение**

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

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

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

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

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

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

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

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

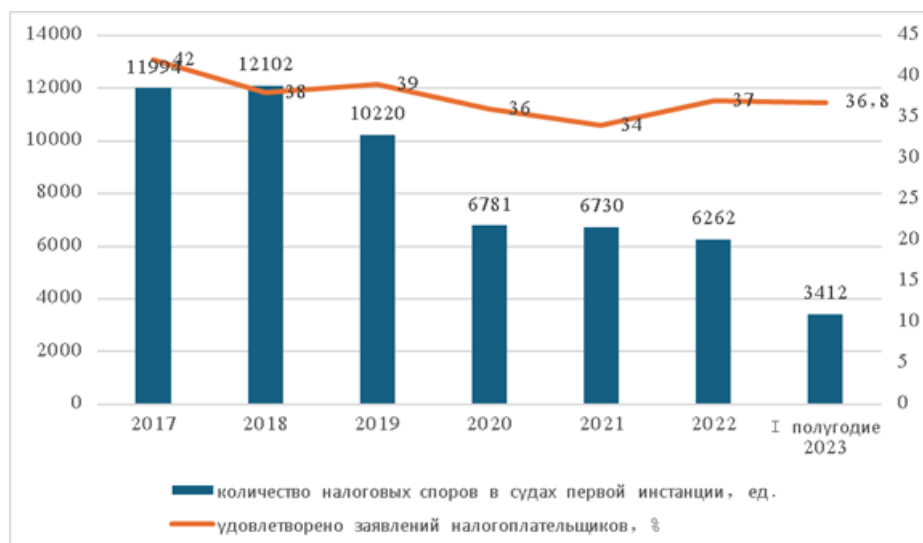


Рисунок 1. Динамика количества налоговых споров в арбитражных судах первой инстанции

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

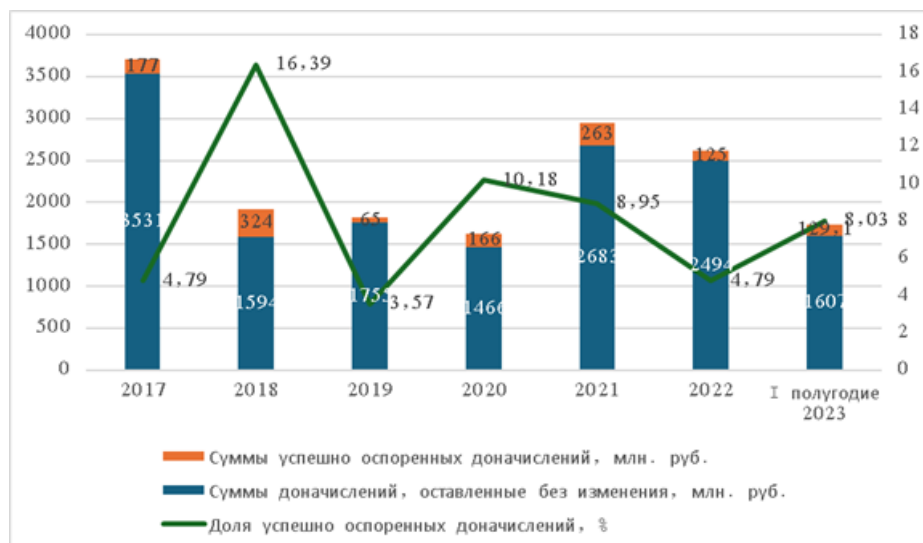


Рисунок 2. Динамика суммы доначислений по налоговым спорам, оспариваемых в арбитражных судах первой инстанции

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

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



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

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

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

Источник: составлено по данным Судебного департамента при Верховном Суде РФ

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

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

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

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

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

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

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

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

Но, по мнению А. В. Ильина, проблема расчета ДНО при осуществлении налогового контроля заключается в том, что налоговые органы систематически не учитывают понесенные налогоплательщиком реальные расходы, завышая финансовый результат, что приводит к возникновению экономически необоснованного налогообложения <sup>[12]</sup>. Автор полностью разделяет точку зрения А. В. Ильина в данном вопросе. Особый интерес данная проблема приобретает в связи с тем, что, согласно Письму ФНС России от 10.10.2022 г. №БВ-4-7/13450@, «Судебной практикой сформулирован подход, согласно которому выявление необоснованной налоговой выгоды не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом (Определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 N 305-КГ17-20231, от 06.03.2018 N 304-КГ17-8961, от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085, от 28.10.2019 N 305-ЭС19-9789 и др.)». Но на практике данный подход не всегда реализуется, что демонстрирует противоречие между официально декларируемой позицией налоговых органов и фактическими действиями сотрудников налоговых органов при осуществлении контрольных мероприятий.

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

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

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

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

С рассматриваемым вопросом тесно связан вопрос выявления фактически совершенных налогоплательщиком операций с реальными контрагентами и, как следствие, определения фактически понесенных расходов. При выявлении реально совершенных операций вопрос применения расчетного метода для определения расходов налогоплательщика являлся бы неактуальным. В решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 28.03.2000 N 5-П, от 17.03.2009 N 5-П, от 22.06.2009 N 10-П, Определение от 27.02.2018 N 526-О и др.) отмечается, что налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика, что исключало бы возможность вменения ему налога в размере большем, чем это установлено законом. В то же время нигде не уточняется, что именно понимается под исчерпывающими мерами, где тот предел, после которого можно с уверенностью сказать, что все надлежащие меры приняты.

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

проведении мероприятий налогового контроля не учитывают фактически уплаченные платежи.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Источник: составлено авторами самостоятельно

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



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

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

А) не связано с наличием контрагентов;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В п. 7 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» разъяснено, что если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

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

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

- отмена восстановления НДС, уплаченного при приобретении спорного имущества, и принятие этой суммы к вычету при расчете ДНО (НДС восстанавливался, т.к. приобретенное имущество было решено использовать в необлагаемой деятельности – передаче имущества в уставный капитал организации);
- расчет ДНО должен осуществляться с учетом особенностей, описанных выше (в т.ч. расчет налоговой обязанности по НДС с применением расчетной ставки и т.д.).

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

- стоимость имущества, по которой оно принято к учету, подлежит корректировке. Если изначально (при квалификации сделки как инвестиционной) имущество принималось к учету по стоимости с НДС, то при переквалификации сделки (и принятию НДС уплаченного к вычету), стоимость имущества необходимо учитывать без НДС. Это влечет за собой а) уменьшение сумм амортизации, учитываемой в налоговой базе по НПО, б) при расчете налоговой базы при реализации имущества необходимо учитывать скорректированную остаточную стоимость имущества.;
- в случае применения налогоплательщиком при приобретении имущества положения п. 9 ст. 258 НК РФ (амортизационная премия), вопрос о необходимости восстановления сумм отнесённой на расходы амортизационной премии (включения ее во внереализационные доходы) должен решаться в зависимости от того, кто является окончательным покупателем спорного имущества. Если покупатель (последнее звено в

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

### **Выводы**

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

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

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

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

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

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

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

## Библиография

1. Koumanakos E. (2017) Corporate tax compliance during macroeconomic fluctuations *Journal of Accounting and Taxation*, 9, 36-55.
2. Athira A., & Ramesh Vishnu K. (2024). Economic policy uncertainty and tax avoidance: International evidence. *Emerging Markets Review*, 60, 101135.
3. Guo S., & Zheng, M. (2020) Political risk and corporate tax behavior: firm-level evidence. SSRN Electron. J. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3788441> (дата обращения 06.07.2021 г.)
4. Chen M., & Zhao K., & Jin W. (2024) Corporate digital transformation and tax avoidance: evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 85, 102400.
5. Винницкий Д.В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // Закон. 2018. № 11. С. 44-57.
6. Щекин Д.М. Критерий разумности налогоплательщика и защита его правомерных ожиданий // Налоги. 2022. № 3. С. 27-30.
7. Баринов А.С., Колесова Т.С., Максименко А.В., Надеждин Н.Н. Место категории «обязанность» в понятийном аппарате налогового права России // Государственная служба и кадры. 2016. № 1. С. 58-61.
8. Печёнкина А.А. Обязанность по уплате налога и налоговое обязательство: проблемы теории и нормативно-правового закрепления // Общество: политика, экономика, право. 2018. № 5. С. 119-121.
9. Званков В. В. Некоторые аспекты установления действительных налоговых обязательств: судебная практика // Налоговая политика и практика. 2022. №11 (239). С. 23-27.
10. Ильин А.В. Учет сумм НДС в качестве прочих расходов налогоплательщика // Экономика. Налоги. Право. 2020. №13 (3). С. 144-151. DOI: 10.26794/1999-849X|2020-13-3-144-151
11. Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ // Экономика. Налоги. Право. 2023. № 16(5). С. 125-136. DOI: 10.26794/1999-849X|2023-16-5-125-136
12. Ильин А.В. Действительное налоговое обязательство организации по налогу на прибыль: проблемы теории и практики // Вестник РГГУ. Серия: Экономика. Управление. Право. 2023. № 4. С. 100-125.

13. Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. 2022. Т. 28, № 9. С. 2102 – 2118. DOI: 10.24891/fc.28.9.2102
14. Каверина Э.Ю. Методика налоговой реконструкции как процедуры определения размера действительного налогового обязательств // Актуальные вопросы налогообложения, налогового администрирования и экономической безопасности. Курск, 2022. С. 136-145.
15. Цепилова Е.С. Исследование сущности и экономико-правовой природы дефиниции «налоговое обязательство» // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. 2014. № 3. С. 101-105.
16. Попкова Ж.Г. Проблемы концепции действительного размера налогового обязательства // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2020. № 1. С. 142-147.
17. Шкаева В. Э. Определение действительных налоговых обязательств по ст. 54.1 и проблемы реконструкции при "дроблении" бизнеса // Научный электронный журнал Меридиан. 2020. № 9(43). С. 231-233.
18. Голенев В. В. Расчетный метод определения действительного размера налоговых обязательств: проблемы применения в условиях отсутствия методологических подходов // Юридическая наука. 2021. № 1. С. 20-26.
19. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. – Москва, 1937. – 176 с. С. 26.
20. Полозков Д.С. Определение действительных налоговых обязательств применительно к положениям статьи 54.1 НК РФ // Налоговая политика и практика. 2021. № 5 (221). С. 46-49.
21. Тихонова А.В. Разработка единой методики определения действительных налоговых обязательств // Финансы. 2024. № 4. С. 36-43.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Результаты процедуры повторного рецензирования статьи**

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

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

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



хозяйственной деятельности налогоплательщика.

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

В статье выделены разделы, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». Во «Введении» автор обосновывает значимость и актуальность выбранного направления исследования, иллюстрируя широту проблемы актуальными статистическими данными по эффективности контрольной работы налогов органов, а также о принятии решений судами о доначислении налогов и сборов. Вместе с тем, Введение не содержит таких обязательных элементов, как цель, задачи, объект и предмет исследования, что требует дополнения статьи. В разделе «Литературный обзор и описание проблемы» автор иллюстрирует актуальные подходы к определению действительных налоговых обязательств ведущими отечественными учеными, а также приводит краткий анализ современной судебной практики по рассматриваемому вопросу. Раздел «Формирование методики расчета действительных налоговых обязательств в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок» является ключевым в статье и содержит подробное описание применяемой методики на примере несоответствия условий применения налоговых льгот и пониженных ставок, при выявлении факторов налоговой миграции и в случае реорганизации юридических лиц и создания «легендированных» ИП с целью применения налоговых льгот и пониженных ставок. Автор предлагает обобщение и систематизацию риск-маркеров необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок. Раздел «Выводы» включает краткое резюме результатов исследования. Автор отмечает научную новизну и практическую значимость результатов исследования.

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

Выбранная тема исследования чрезвычайно актуальна, что обусловлено повышенным вниманием налогов органов к реализации схем уклонения от налогообложения, последующему доначислению налогов и сборов с помощью налоговой реструктуризации или определения действительных налоговых обязательств. ФНС РФ стремится к сокращению числа налоговых проверок, но повышению их результативности и качества. Соответственно, корректное определение действительных налоговых обязательств является направлением развития контрольной работы налогов органов. Сквозной подход к контрольным мероприятиям ФНС России от риск-индикаторов и идентификации схем уклонения от налогообложения до определения сумм уклонения и действительных налоговых обязательств позволит развить риск-ориентированный аналитический подход налогов органов с нацеленностью на конкретную результативность.

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

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

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

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

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

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

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

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Потапенко С.В., Савченко М.С., Чешин А.В., Гончаров В.В. О целесообразности создания общественных советов при налоговых инспекциях низового уровня // Налоги и налогообложение. 2024. № 6. DOI:

10.7256/2454-065X.2024.6.72847 EDN: LHKBOK URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=72847](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=72847)

## О целесообразности создания общественных советов при налоговых инспекциях низового уровня

**Потапенко Сергей Викторович**

ORCID: 0000-0003-3013-5072

доктор юридических наук

профессор; кафедра гражданского процесса и международного права; Кубанский государственный университет

350040, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149

✉ [niipgergo2009@mail.ru](mailto:niipgergo2009@mail.ru)



**Савченко Марина Станиславовна**

доктор юридических наук

профессор, заведующая кафедрой государственного и международного права; Кубанский государственный университет им. И. Т. Трубилина

350033, Россия, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

✉ [niipg2017@mail.ru](mailto:niipg2017@mail.ru)



**Чешин Андрей Владимирович**

ORCID: 0009-0000-7572-3076

кандидат экономических наук

доцент; факультет среднего профессионального образования; Орский гуманитарно-технологический институт (филиал); Оренбургский государственный университет

462419, Россия, Оренбургская область, г. Орск, Мира, 15А

✉ [niipgergo2009@mail.ru](mailto:niipgergo2009@mail.ru)



**Гончаров Виталий Викторович**

кандидат юридических наук

доцент; кафедра гражданского процесса и международного права; Кубанский государственный университет

350040, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Ставропольская, 149

✉ [niipgergo2009@mail.ru](mailto:niipgergo2009@mail.ru)



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.6.72847

**EDN:**

ЛНКВОК

**Дата направления статьи в редакцию:**

24-12-2024

**Аннотация:** Настоящая статья посвящена анализу необходимости и возможности создания общественных советов при налоговых инспекциях Федеральной налоговой службы России (далее также – ФНС России) низового уровня (в частности, по районным, городским, межрайонным инспекциям). Действующее законодательство об общественном контроле, в частности, Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» предусмотрели возможность создания общественных советов при федеральных органах исполнительной власти. На сегодняшний день подобные советы существуют при ФНС России и ее территориальных подразделениях в российских регионах. Авторами обосновывается недостаточность наличия данной категории субъектов общественного контроля при ФНС России и территориальных подразделениях на уровне регионов, так как значительная часть выездных и камеральных проверок налогоплательщиков в стране проводится инспекциями низового уровня. В статье использован ряд методов научного исследования, в частности: формально-логический; историко-правовой; сравнительно-правовой; статистический; социологический; метод анализа конкретных правовых ситуаций. В работе формализованы и анализируются основные проблемы, которые осложняют процессы формирования и создания общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня, в числе которых можно выделить: отсутствие в законодательстве об общественном контроле прямого указания на возможность создания общественных советов при территориальных подразделениях федеральных органов исполнительной власти; дискуссионный характер механизма формирования общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях; отсутствие в налоговом законодательстве и локальных актах ФНС закрепления необходимости и возможности создания подобных общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня; не разработанность в научной правовой доктрине специфических форм, методов и видов мероприятий общественного контроля для данных его субъектов; наличие у них слабых полномочий; слабое использование ими современных цифровых технологий; зависимость указанных субъектов от ФНС России в части материально-технической, имущественной, организационной базы. В статье разработана система мероприятий по разрешению указанных проблем.

**Ключевые слова:**

общественный контроль, народовластие, Российская Федерация, Федеральная налоговая служба, налоговые инспекции, налоговые проверки, профилактика, предупреждение, коррупция, преступления

Введение.

Вопросы организации и функционирования Федеральной налоговой службы России и ее

территориальных подразделений детально рассмотрены в работах Н. А. Бурмистровой, [1, с. 5-9] Т. В. Деевой, [3, с. 155-164] И. В. Куликовой, [4, с. 55-58] Л. Ф. Курбаналиевой, [5, с. 175-176] Ю. Н. Солнышковой, [10, с. 50-56] а также ряда иных авторов. Проблематика общественного контроля за деятельностью налоговых органов власти, в свою очередь, анализируется в произведениях О. В. Грищенко, [2, с. 21-29] О. Н. Малиновского, [6, с. 165-180] Е. Г. Петренко, [7, с. 74-85] И. О. Подоляк, [8, с. 369-370] Н. С. Рыболовлевой, [9, с. 50-52] Д. М. Фарахиева, [11, с. 18-21] Е. С. Чеботаренко, [12, с. 63-67] а также некоторых иных ученых. При этом доля работ, посвященных изучению института общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях, остается не высокой, чем и обусловлен выбор темы настоящего научного исследования, целью которого выступает выявление и обоснование необходимости и целесообразности закрепления в действующем законодательстве положений, касающихся создания общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях). Достижение указанной цели предполагает решение ряда научных задач, в числе которых можно выделить следующие: а) анализ места и роли общественных советов при федеральных органах исполнительной власти в Российской Федерации в системе субъектов общественного контроля; б) изучение современного состояния, связанного с формированием и функционированием указанной разновидности субъектов общественного контроля при ФНС России и ее территориальных подразделениях; в) обоснование целесообразности и необходимости закрепления в действующем законодательстве положений, касающихся создания общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях); г) выявление и анализ проблем, которые препятствуют данному процессу; д) разработка и обоснование системы мероприятий по разрешению указанных проблем.

Методы и методология исследования. Эмпирическая база исследования.

В статье использован ряд методов научного исследования, в частности: формально-логический; историко-правовой; сравнительно-правовой; статистический; социологический; метод анализа конкретных правовых ситуаций. Эмпирическую базу исследования составили: а) российское законодательство в области общественного контроля; б) нормативно-правовые акты ФНС России, посвященные вопросам формирования общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях; в) материалы практической деятельности общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях; г) доктринальные научные источники по проблематике общественного контроля.

Основной текст.

Институт общественного контроля в Российской Федерации занимает ключевое место в системе юридических гарантий реализации, охраны и защиты как системы конституционных правовых принципов, так и всей системы прав, свобод и законных интересов как граждан страны, так и многочисленных негосударственных некоммерческих организаций.

Система субъектов общественного контроля в России достаточно многообразна. Она не является закрытой (законодательство об общественном контроле, в частности, Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» предусматривает возможности закрепления новых разновидностей субъектов общественного контроля).

Важное место в системе субъектов общественного контроля в Российской Федерации занимают общественные советы при федеральных органах исполнительной власти.

Почему же так важна данная разновидность субъектов общественного контроля?

Во-первых, указанные субъекты общественного контроля достаточно многочисленные (так как они включают в себя не только общественные советы при центральных аппаратах федеральных министерств, федеральных служб и федеральных агентств, но и общественные советы при их территориальных подразделениях).

Во-вторых, данные субъекты общественного контроля, как правило, узкоспециализированные. Они состоят из профессионалов в конкретных областях человеческой жизнедеятельности. Если речь идет об общественных советах при ФНС России (ее территориальных подразделениях), то большинство членов указанных советов являются профессиональными юристами и экономистами, имеющими колоссальный опыт, связанный с деятельностью ФНС России, либо с сферой налогообложения.

В-третьих, указанная разновидность субъектов общественного контроля позволяет осуществлять постоянный контроль за наиболее многочисленной (по составу чиновников) ветвью государственной власти.

В-четвертых, субъекты общественного контроля данного типа принимают участие и в контроле за разрабатываемыми проектами локальных нормативно-правовых актов указанных федеральных министерств, федеральных служб и федеральных агентств, выступая своеобразным фильтром для недопущения попадания в указанные акты положений, нарушающих права, свободы и законные интересы физических и юридических лиц в Российской Федерации.

Важное место в системе общественных советов при федеральных органах исполнительной власти занимают общественные советы при ФНС России и ее территориальных подразделениях.

Возможность создания субъектов общественного контроля данного вида закреплена в уже упомянутом Федеральном законе, но детализирована на уровне Правительства Российской Федерации (в частности, в Постановлении Правительства Российской Федерации от 02.08.2005 № 481 «О порядке образования общественных советов при федеральных министерствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации, федеральных служб и федеральных агентствах, подведомственных этим федеральным министерствам, а также федеральных служб и федеральных агентствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации»).

На уровне ФНС России возможность создания общественного совета закреплена в Приказе ФНС России от 29.09.2020 № ЕД-7-1/709@ «Об утверждении Положения об Общественном совете при Федеральной налоговой службе». Данный общественный совет был создан и успешно функционирует на сегодняшний день, являясь наиболее крупным, детализированным среди субъектов общественного контроля данного уровня в стране.

На уровне региональных подразделений ФНС России возможность создания общественных советов при региональных управлениях ФНС России предусматривается соответствующими приказами (например, Приказом УФНС России по Краснодарскому

краю от 07.12.2020 № 01-01/133@ «О составе Общественного совета при Управлении Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю»). Долгое время, во многих регионах страны подобные общественные советы не создавались. Но анализ современной ситуации показывает, что их создание осуществлено практически во всех регионах страны. В новых субъектах Российской Федерации (Херсонской области, Запорожской области, ДНР и ЛНР) этот процесс по известным причинам начался позже. Но и в данных регионах он уже подходит к финалу (хотя еще не вся территория указанных субъектов освобождена российскими войсками).

Представляется, что наличия общественных советов при ФНС России и ее региональных управлениях недостаточно.

Необходимо создать общественные советы при инспекциях ФНС России низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях).

Во-первых, на их долю приходится большинство выездных и камеральных проверок.

Во-вторых, львиная доля сотрудников работает именно в данных инспекциях ФНС России.

В-третьих, именно они наиболее подвержены коррупционной составляющей, что подтверждается судебной практикой. [\[13, с. 20-21\]](#)

В-четвертых, уровень квалификации сотрудников низовых инспекций ФНС России требует постоянного совершенствования. Этому процессу активно будет способствовать создание общественных советов при инспекциях данного типа.

Процесс создания подобных общественных советов сопряжен с многочисленными проблемами, среди которых можно выделить: а) отсутствие закрепления в Федеральном законе от 21.07.2014 №212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» возможности и необходимости создания общественных советов при территориальных подразделениях федеральных органов исполнительной власти (решение данной проблемы требует внесения соответствующих дополнений в указанный Федеральный закон); б) отсутствие в локальных актах ФНС России упоминания относительно необходимости и возможности создания общественных советов при ее инспекциях низового уровня (данная проблема может быть решена путем издания соответствующего приказа руководителя ФНС России, которым будет утвержден порядок формирования и деятельности указанной разновидности субъектов общественного контроля); в) дискуссионный характер механизма формирования общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях в части, с одной стороны, их зависимости от данных органов публичной власти, а с другой стороны, чрезмерного участия в указанном механизме должностных лиц ФНС России и ее территориальных подразделений (решение данной проблемы требует изменения механизма формирования общественных советов данного типа путем демократизации указанных процедур); г) слабые полномочия вышеназванных субъектов общественного контроля (решение указанной проблемы возможно путем наделения их новыми полномочиями, связанными как с участием в налоговых проверках, так и с приостановлением актов и решений налоговых органов вплоть до решения данного вопроса судом или вышестоящим налоговым органом власти); д) слабая материально-техническая база общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях, недостаточное использование ими современных цифровых технологий (решение указанных проблем требует создания аппаратов общественных советов данного типа в форме

государственных учреждений, независимых от ФНС России и ее территориальных подразделений).

Заключение.

В ходе проведенного научного исследования нами был сделан ряд выводов, в числе которых можно выделить следующие:

1. Общественные советы при федеральных органах исполнительной власти являются одной из наиболее многочисленной категории субъектов общественного контроля в связи с тем, что они создаются не только непосредственно при федеральных министерствах, федеральных агентствах и федеральных службах, но и при их территориальных подразделениях, что предусмотрено подзаконными нормативно-правовыми актами, принимаемыми в рамках данных федеральных органов исполнительной власти, где детализируется порядок их создания, функционирования, взаимодействия с указанными федеральными органами исполнительной власти.
2. В настоящий момент в Российской Федерации локальными актами ФНС России, а также ее территориальных управлений, предусмотрена возможность создания общественных советов как при самой ФНС России (при ее центральном аппарате), так и при территориальных подразделениях ФНС России. Данная разновидность субъектов общественного контроля создана при подавляющем большинстве региональных управлений ФНС России. В новых субъектах Российской Федерации (например, в Херсонской области) подходит к завершению процесс формирования указанных субъектов общественного контроля.
3. Представляется необходимым и целесообразным закрепить в локальных актах ФНС России возможность и необходимость создания общественных советов при ее инспекциях низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях), так как: а) на их долю приходится подавляющее большинство выездных и камеральных налоговых проверок; б) уровень коррупции в данных инспекциях выше, чем при ФНС России (центральном аппарате) и ее региональных управлениях (что подтверждается тем обстоятельством, что более 89% вступивших в законную силу приговоров по уголовным делам вынесено в отношении должностных лиц налоговых инспекций низового уровня); в) данные инспекции наиболее многочисленны и функционируют во всех муниципальных образованиях страны; г) уровень квалификации их сотрудников существенно ниже, чем в вышестоящих управлениях и центральном аппарате ФНС России, что требует более пристального внимания и контроля со стороны общества.
4. Процессы формирования и создания общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня затруднены рядом проблем, в числе которых можно выделить: а) отсутствие в законодательстве об общественном контроле прямого указания на возможность создания общественных советов при территориальных подразделениях федеральных органов исполнительной власти; б) дискуссионный характер механизма формирования общественных советов при ФНС России и ее территориальных подразделениях; в) отсутствие в налоговом законодательстве и локальных актах ФНС России закрепления необходимости и возможности создания подобных общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня; г) не разработанность в научной правовой доктрине специфических форм, методов и видов мероприятий общественного контроля для данных его субъектов; д) наличие у них слабых полномочий; е) слабое использование ими современных цифровых технологий; ж) зависимость указанных



субъектов от ФНС России (ее региональных управлений) в части материально-технической, имущественной, организационной базы.

5. Разрешение вышеназванных проблем потребует разработки и реализации системы мероприятий, которая должна включать в себя, в частности: а) закрепление в Федеральном законе от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» возможности создания общественных советов не только при федеральных органах исполнительной власти, но и при их подразделениях межрегионального, регионального, межмуниципального и муниципального уровня; б) изменение порядка формирования общественных советов при федеральных органах исполнительной власти (их территориальных подразделениях), закрепленного как в подзаконных нормативно-правовых актах Правительства Российской Федерации (в частности, в Постановлении Правительства Российской Федерации от 02.08.2005 № 481 «О порядке образования общественных советов при федеральных министерствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации, федеральных службах и федеральных агентствах, подведомственных этим федеральным министерствам, а также федеральных службах и федеральных агентствах, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации»), так и в локальных актах федеральных министерств, федеральных служб, а также федеральных агентств (их региональных управлений), путем исключения из механизма создания данных субъектов общественного контроля самих органов государственной власти (то есть посредством демократизации данных процедур); в) закрепление в локальных актах ФНС России (например, в приказе ФНС России от 29.09.2020 № ЕД-7-1/709@ «Об утверждении Положения об Общественном совете при Федеральной налоговой службе») возможности и необходимости создания общественных советов при инспекциях ФНС России низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях); г) поручение Общественной палате Российской Федерации при поддержке ФНС России организовать научно-практические исследования в части разработки специфических форм, методов и видов мероприятий общественного контроля для вышеназванных субъектов общественного контроля; д) расширение полномочий указанных субъектов общественного контроля (например, в части предоставления им права беспрепятственного участия в выездных и камеральных налоговых проверках, приостановления их осуществления в случае выявления в действиях сотрудников налоговых инспекций признаков состава преступления и т.п.); е) укрепление материально-технической базы общественных советов при ФНС и ее подразделениях любого уровня с целью исключения зависимости данных субъектов общественного контроля от указанных органов публичной власти; ж) предоставление данным субъектам общественного контроля доступа к современным цифровым технологиям контроля, анализа, обработки информации.

## Библиография

1. Бурмистрова Н. А., Симонова Н. Ю., Шамис В. А., Ан Ю. Н. Совершенствование методологии оценки качества налогового администрирования // Фундаментальные исследования. 2023. № 3. С. 5-9. DOI: 10.17513/fr.43435.
2. Гончаров В.В., Грищенко О.В., Петренко Е.Г. ФНС и ее территориальные подразделения как объекты общественного контроля в России // Налоги и налогообложение. 2023. № 6. С. 21-29. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69325 EDN: СРЖМКО URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_69325.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_69325.html)
3. Деева Т. В. Удаленный налоговый контроллинг в условиях цифровой экономики как необходимое требование времени по оптимизации деятельности налоговых органов // Проблемы рыночной экономики. 2020. № 3. С. 155-164. DOI: 10.33051/2500-2325-2020-3-

155-164.

4. Куликова И. В., Акулинина Е. П. Анализ деятельности налоговых органов по администрированию налогов при применении упрощенной системы налогообложения // Алтайский вестник государственной и муниципальной службы. 2022. № 20. С. 55-58.
5. Курбаналиева Л. Ф. Цифровая экономика и электронная трансформация налогового администрирования // Самоуправление. 2023. № 6 (139). С. 175-176.
6. Малиновский О. Н., Гончаров В. В., Петренко Е. Г. О возможности осуществления общественного контроля за выездными налоговыми проверками в Российской Федерации: к постановке проблемы // Финансы и управление. 2024. № 3. С. 165-180.
7. Петренко Е.Г., Гончаров В.В., Борисова А.А., Поярков С.Ю. Общественные советы при Федеральной налоговой службе России и ее территориальных подразделениях: современные проблемы и перспективы развития // Налоги и налогообложение. 2023. № 6. С. 74-85. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69622 EDN: BTUPCR URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_69622.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_69622.html)
8. Подоляк И. О. Способы оптимизации деятельности общественного совета налоговой службы // Молодой ученый. 2023. № 49 (496). С. 369-370.
9. Рыболовлева Н. С. К вопросу о контроле гражданского общества за деятельностью органов государственной власти // Закон и право. 2020. № 6. С. 50-52. DOI: 10.24411/2073-3313-2020-10265.
10. Солнышкова Ю. Н. Анализ и оценка эффективности деятельности налоговых органов (на примере Саратовской области) // Наука и общество. 2019. № 3 (35). С. 50-56.
11. Фарахiev Д. М. Общественный контроль и мониторинг в процессе противодействия коррупции // Научный вестник Омской академии МВД России. 2023. Т. 29. № 1 (88). С. 18-21.
12. Чеботаренко Е. С. Роль общественного контроля в противодействии коррупции: российский опыт // Школа университетской науки: парадигма развития. 2019. № 1-2 (31-32). С. 63-67.
13. Якушев А. А. Общественный контроль. Монография. Донецк. 2024. 110 с.

## Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

**Предмет исследования.** В рецензируемой статье «О целесообразности создания общественных советов при налоговых инспекциях низового уровня» предметом исследования является институт общественного контроля в Российской Федерации в сфере организации и деятельности налоговых органов на территории нашего государства.

**Методология исследования.** Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: анализ, абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Применение современных методов (таких как, формально-логический; историко-правовой; сравнительно-правовой; статистический; социологический; метод анализа конкретных правовых ситуаций и др.) позволило автору сформировать собственную аргументированную позицию по заявленной проблематике.

**Актуальность исследования.** Актуальность темы рецензируемой статьи не вызывает сомнения. Автор правильно отмечает, что «институт общественного контроля в Российской Федерации занимает ключевое место в системе юридических гарантий реализации, охраны и защиты как системы конституционных правовых принципов, так и

всей системы прав, свобод и законных интересов как граждан страны, так и многочисленных негосударственных некоммерческих организаций. Система субъектов общественного контроля в России достаточно многообразна. Она не является закрытой (законодательство об общественном контроле, в частности, Федеральный закон от 21.07.2014 № 212-ФЗ «Об основах общественного контроля в Российской Федерации» предусматривает возможности закрепления новых разновидностей субъектов общественного контроля). Важное место в системе субъектов общественного контроля в Российской Федерации занимают общественные советы при федеральных органах исполнительной власти». Общественный контроль в налоговой сфере нельзя охарактеризовать как надлежащий по причине его отсутствия при инспекциях ФНС России низового уровня. Данные обстоятельства обуславливают необходимость доктринальных разработок по данной проблематике в целях совершенствования правового регулирования в сфере обеспечения общественного контроля за деятельностью территориальных налоговых органов.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной работы, тем не менее, можно отметить, что в этой статье впервые сформулированы положения, отличающиеся научной новизной: например, «Представляется необходимым и целесообразным закрепить в локальных актах ФНС России возможность и необходимость создания общественных советов при ее инспекциях низового уровня (в частности, при районных, при районных в городах, городских, межрайонных инспекциях), так как: а) на их долю приходится подавляющее большинство выездных и камеральных налоговых проверок; б) уровень коррупции в данных инспекциях выше, чем при ФНС России (центральном аппарате) и ее региональных управлениях (что подтверждается тем обстоятельством, что более 89% вступивших в законную силу приговоров по уголовным делам вынесено в отношении должностных лиц налоговых инспекций низового уровня); в) данные инспекции наиболее многочисленны и функционируют во всех муниципальных образованиях страны; г) уровень квалификации их сотрудников существенно ниже, чем в вышестоящих управлениях и центральном аппарате ФНС России, что требует более пристального внимания и контроля со стороны общества». В статье содержатся и другие положения, не только отличающиеся научной новизной, но и имеющие практическую значимость, которые можно расценить как вклад в отечественную доктрину.

Стиль, структура, содержание. Тема раскрыта, содержание статьи соответствует ее названию. Соблюдены автором требования по объему материала. Статья написана научным стилем, использована специальная юридическая терминология, но не всегда корректно (например, автор использует термин «нормативно-правовых актов»). Статья структурирована. Материал изложен последовательно и ясно. Автор не только обозначает существующие проблемы, но и предлагает свои решения, которые заслуживают внимания.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников. Ссылки на источники оформлены с соблюдением требований библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. По спорным вопросам заявленной тематики представлена научная дискуссия, обращения к оппонентам корректные. Все заимствования оформлены ссылками на автора и источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «О целесообразности создания общественных советов при налоговых инспекциях низового уровня» рекомендуется к опубликованию. Статья соответствует тематике журнала «Налоги и налогообложение». Статья написана на актуальную тему, отличается научной новизной и имеет практическую значимость. Данная статья могла бы представлять интерес для широкой

читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области государственного права, финансового права, налогового права, а также, была бы полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.

## Англоязычные метаданные

**Digital Currency and Stablecoin: correlation of concepts for tax regulation purposes**

Groshev Semen Aleksandrovich

Postgraduate student; Department of Civil Law and Procedure; St. Petersburg University of Management  
Technologies and Economics  
Tax Management Specialist; Gazprom PJSC

197376, Russia, St. Petersburg, Komendantsky ave., 64.k.1, sq. 1080

✉ grochev@icloud.com



**Abstract.** The article is devoted to the study of the content and correlation of the concepts of "digital currency" and "stablecoin". The subject of the article is the peculiarities of the legal regime of digital currencies and stablecoins, as well as the tax consequences of transactions with such assets. The purpose of the study is to determine the potential tax consequences of transactions involving digital currency and stablecoin, taking into account the economic and legal relationship of these concepts. As a result of the research conducted by the author, it is concluded that under Russian law, the main distinguishing feature of a stablecoin from a digital currency will be the presence or absence of a certain obligor. It is noted that despite the absence of a legally defined term "stablecoin", some of its types can be qualified as digital currencies or digital rights. In the case of a possible qualification of a stablecoin as a digital right, such a stablecoin can be characterised as a digital right that includes a monetary claim or as a hybrid digital asset. The fact that the value of a stablecoin is tied to a specific value does not in itself affect the characterisation of such an asset for the purposes of considering potential tax consequences. The lack of legally established rules for the taxation of digital currencies affects the ability to determine the potential tax consequences of transactions involving a stablecoin, if it is classified as a digital currency. It is concluded that the existing explanations of the state authorities on the taxation of digital currencies are not sufficient to correctly determine the tax consequences of transactions with such assets. The results of the study can be used in the development of legislation on the taxation of transactions with digital currencies and stablecoins.

**Keywords:** corporate income tax, digital financial assets, mining, taxation of stablecoins, digital assets, digital currency taxation, cryptoassets, stablecoin, cryptocurrency, digital currency

**References (transliterated)**

1. Tsaregradskaya Yu. K. Kriptovalyuta, tsifrovye finansovye aktivy, tsifrovye prava: terminologicheskoe mnogoobrazie v protsesse formirovaniya pravovoi deistvitel'nosti // Pravo i tsifrovaya ekonomika. 2021. № 2 (12). S. 32–38.
2. Yakovlev O. K. Analiz legal'nogo opredeleniya tsifrovoy valyuty // Evraziiskaya advokatura. 2021. № 1. S. 39–43.
3. Novoselova L. A., Medvedeva T. M. O formirovanii pravovogo rezhima steiblkoinov // Bankovskoe pravo. 2021. № 6. S. 7–14.
4. Sannikova L. V., Kharitonova Yu. S. Tsifrovye aktivy: pravovoi analiz. M.: 4. Print; M.: 2020.
5. Kochergin D. A. Ekonomicheskaya priroda i klassifikatsiya steiblkoinov // Finansy:

- teoriya i praktika. 2020. №24 (6). S. 140–160.
6. Niklaus V. S. O pravovoi prirode i ponyatii steiblkoinov // Finansovoe pravo. 2024. № 5. S. 34–37.
  7. Gorbacheva T. A. Ponyatie steiblkoinov i aktual'noe sostoyanie rynka stabil'nykh monet // Finansovyi zhurnal. 2022. № 1. S. 126–139.
  8. Peretolchin A. P. Genezis i perspektivy razvitiya pravovogo regulirovaniya tsifrovyykh finansovykh aktivov v Rossiiskoi Federatsii // Journal of Digital Technologies and Law. 2023. № 1(3). S. 752–774.
  9. Lolaeva A. S., Makiev S.A., Butaeva E. S. Pravovaya priroda kriptovalyuty // Yuridicheskie issledovaniya. 2021. № 12. S. 20–32.
  10. Astakhov K. G. Tsifrovaya valyuta: perspektivy nalogooblozheniya v Rossii // Nalogoved. № 11. 2020.
  11. S. 22–29. 11. Sadchikov M. N. Tsifrovaya nalogovaya baza // Nalogi. 2023. № 3. S. 36–40.
  12. Pinskaya M. R. Nalogooblozhenie dokhodov ot deyatel'nosti, svyazannoi s kriptovalyutami // Nalogi i nalogooblozhenie. 2018. № 2. S. 138–148.
  13. Kolesnichenko D.A., Kolesnichenko O.V. Nalogooblozhenie maininga kriptovalyut v Rossiiskoi Federatsii: sushchestvuet li ekonomicheskoe osnovanie dlya vzimaniya NDFL? // Nalogi i nalogooblozhenie. 2020. № 6. S. 35–46. DOI: 10.7256/2454-065X.2020.6.33198 URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_33198.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_33198.html)
  14. Ponomareva K. A., Simonov A. O. Nalogooblozhenie operatsii s tsifrovymi finansovymi aktivami v kontekste klassicheskikh pravil nalogooblozheniya. // Pravoprimenenie. 2023. T. 7. № 4. S. 35–44.
  15. Waerzeggers C., Aw I., Cheng J. Taxing Stablecoins // Fintech Notes. 2023. № 002. P. 1–23.

## Digitalization of universal excise tax administration in the EAEU countries: innovative approaches and harmonization problems

Shamaev Semen Aleksandrovich

Postgraduate student; Department of Taxes and Tax Administration; Financial University under the Government of the Russian Federation  
Chief State Tax Inspector; Federal Tax Service of Russia No. 7 in Moscow

26 Velvety ave., Tula, Tula region, 300910, Russia

✉ [semen220999@gmail.com](mailto:semen220999@gmail.com)



**Abstract.** The subject of this study is the administration of universal excise taxes, specifically one of its forms—value-added tax (VAT) – in the countries of the Eurasian Economic Union (EAEU). The study examines VAT within the context of tax system harmonization, digitalization of administration, and taxation of cross-border transactions. The focus is on differences in VAT rates, levels of process automation, and approaches to tax administration, which create barriers to integration and reduce the efficiency of tax systems. Special attention is given to the impact of digitalization on improving VAT collection, reducing the tax gap, and increasing the transparency of tax accounting. Additionally, the study explores the experiences of international integration organizations, such as the European Union, in tax unification and the implementation of digital platforms for taxpayer accounting and the administration of cross-border transactions.

The methodological basis of the study includes the analysis of statistical data on VAT

receipts, a comparative analysis of the tax systems of EAEU countries, and an examination of international experience, particularly the practices of the European Union. Methods such as generalization, modeling, and economic and mathematical analysis were applied to assess the effectiveness of current and prospective VAT administration mechanisms.

The results demonstrate a strong dependence of tax revenue growth on the level of digitalization in administrative systems. It has been established that creating a unified digital VAT accounting platform can minimize the tax gap, improve tax collection, and reduce administrative costs. Key barriers to harmonization have been identified, including differences in VAT rates and the absence of a unified approach to the taxation of digital services. The practical significance of the results lies in their potential application to the development of joint programs among EAEU member states in the field of tax policy coordination, as well as the creation of a common supranational tax policy for the EAEU. Recommendations have been developed to adapt international best practices, including the introduction of automated taxpayer accounting systems, and specific steps have been proposed to unify the taxation of cross-border trade.

The article concludes by emphasizing the need for coordinated efforts among EAEU countries to create a unified tax strategy. Such a strategy would enhance VAT collection, strengthen economic integration, and foster more transparent interactions between market participants.

**Keywords:** Tax Accounting Automation, Tax Gap, Economic Integration, Cross-Border Transactions, VAT Administration, Tax Digitalization, Tax System Harmonization, Eurasian Economic Union, Value-added tax, Universal excise

## References (transliterated)

1. Analiticheskii obzor ispolneniya dokhodnoi chasti gosudarstvennogo byudzheta za yanvar' 2023 goda. 2023. Portal Gosudarstvennoi nalogovoi sluzhby pri Ministerstve finansov Kyrgyzskoi Respubliki. URL: [https://sti.gov.kg/stsStorage/websti/2023/11/27/stdocument\\_99cafb3d-4f20-48b0-a84a-73af65b372aa.pdf](https://sti.gov.kg/stsStorage/websti/2023/11/27/stdocument_99cafb3d-4f20-48b0-a84a-73af65b372aa.pdf).
2. Sotsial'no-ekonomicheskoe polozhenie Respubliki Armeniya v yanvare 2023 goda. Portal Statisticheskogo komiteta Respubliki Armeniya. URL: <https://armstat.am/ru/?nid=81&id=2552>.
3. Obzor nalogovykh sistem. Izdanie EEK. 2019. 234 s.
4. Razvitie EAES 2022+: strategicheskie zadachi i trebovaniya vremeni. Rossiiskii sovet po mezhdunarodnym delam, 2023. 78 s.
5. Fedotov D.Yu. Nalogovaya garmonizatsiya i ee vliyanie na ekonomicheskii rost v stranakh Evraziiskogo Ekonomicheskogo Soyuza // Ekonomika Professiya Biznes. – 2022. – № 3. – S. 131–139.
6. Nalogovaya garmonizatsiya i ee vliyanie na ekonomicheskii rost v stranakh EAES. Baikal'skii gosudarstvennyi universitet, 2022.
7. Shamaev S.A. Optimizatsiya sistemy nalogovogo kontrolya NDS v usloviyakh razvitiya tsifrovoy ekonomiki na territorii Rossiiskoi Federatsii // Finansovy biznes. – 2023. – № 3(237). – S. 195–200.
8. Karabekova A.K. Tsifrovizatsiya nalogovogo administrirovaniya v Kyrgyzskoi Respublike: problemy i perspektivy. Avtoref. dis. ... kand. ekon. nauk. Bishkek, 2023.
9. EEK. Monitoring urovnya inflyatsii v gosudarstvakh – chlenakh EAES po itogam 1 polugodiya 2024 goda. Moskva: Departament makroekonomicheskoi politiki EEK, 2024. 41 s.

10. EEK. Monitoring urovnya inflyatsii v gosudarstvakh – chlenakh EAES, 2 kvartal 2023 goda. Moskva: Departament makroekonomicheskoi politiki EEK, 2023. 39 s.
11. EU VAT Reform: Business Perspectives. Brussels: European Commission, 2021.
12. Beldzikowski M. The Evolution of the Tax Exchange Information System in the European Union // Harmonisation of VAT in the European Union. Warsaw, 2022. – P. 53–65.
13. Rudawska J. The One Stop Shop Model: A Case Study of a Digital Innovation Hub // Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej Zarządzanie. 2022. – No. 3. – Pp. 27–39.
14. One Stop Shop: New Horizons in EU VAT Reform. European Commission, 2022.
15. OECD. Tax Policy and Administration: Lessons from EU VAT Reform. Paris, 2021.
16. VAT Gap in the EU: Report 2022. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union. 2022.

## The role of artificial intelligence in the tax administration of bankruptcy proceedings of insolvent organizations

Krichevskiy Evgeniy Nikitich

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

109147, Russia, Moscow, Marxistskaya St., 9, sq. 121

✉ evgenyikrichevsky@mail.ru



**Abstract.** In the era of digital transformation, artificial intelligence (hereinafter – AI) is becoming a key tool in tax administration. This article is a study of the possibilities of using AI in the tax administration of insolvent organizations (bankrupt), as well as the mechanics of introducing AI technologies into the work of structural divisions of tax authorities responsible for ensuring bankruptcy procedures for insolvent organizations and the prospects for their adaptation in the Russian tax administration system. Currently, bankruptcy is a macroeconomic factor and the need to apply AI in Russian practice, including to ensure bankruptcy procedures, is possible through the introduction of algorithms for monitoring and analyzing financial statements of enterprises. The article analyzes the international experience of using AI in the work of judicial and fiscal authorities, in order to adapt the selected approaches within the Russian system, which will contribute to increasing transparency and efficiency of tax administration. The basis of the research methodology is formed on the basis of general scientific and special research methods, including methods of comparative analysis, a method of generalizing results when formulating conclusions and presenting priority areas, a method of system analysis and expert assessment. The novelty of this study lies in the adaptation of tools and the introduction of AI mechanics into the tax administration of insolvent organizations (bankrupt).

**Conclusion.** The introduction of AI into the work of the Federal Tax Service of Russia, in terms of tax administration of insolvent organizations, is a major vector towards improving the effectiveness of bankruptcy procedures for insolvent organizations. At the same time, the development of the institute of bankruptcy with the gradual introduction of AI contributes to: the development of predictive analytics, the construction of models for predicting the outcome of cases, the identification of distortions in the debtor's statements and balance sheet, reducing the cost of administering bankruptcy procedures, reducing the time spent on data



processing.

International experience demonstrates the high effectiveness of such technologies. The adaptation of the analyzed tools for Russian practice will open up new opportunities for digitalization, increase the transparency of tax administration, and also contribute to the development of international interdepartmental electronic interaction.

**Keywords:** bankruptcy estate, data analysis, creditors, deferred taxes, tax administration, debtor, arbitration manager, artificial intelligence, insolvency, institute of bankruptcy

## References (transliterated)

1. Apatova N.V., Popov V.B.. Prognozirovaniya bankrotstva predpriyatii s ispol'zovaniem iskusstvennogo intellekta // Nauchnyi vestnik: Finansy, banki, investitsii. 2020. № 2. S. 119.
2. Arinichev I.V., Matveeva L.G., Arinicheva I.V.. Prognozirovanie bankrotstva organizatsii na osnove metricheskikh metodov intellektual'nogo analiza dannykh. Voprosy regulirovaniya ekonomiki. Tom 9. № 1. 2018.
3. Kazakova M.P., Iskusstvennyi intellekt v nalogovom prave: aktual'naya problema 21 veka // Voprosy rossiiskoi yustitsii. – 2020. – № 9. – S. 608-613.
4. Kozyreva S.E.. Razvitie i ispol'zovanie iskusstvennogo intellekta v sfere nalogooblozheniya. Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2023. № 6-2 (100). S. 14-16.
5. Kuz'mina E.V.. Iskusstvennyi intellekt v nalogovom prave // Ekonomika i biznes: teoriya i praktika. 2021. № 12-2. S. 45-47.
6. Lyutova O.I.. Aktual'nye voprosy pravovogo regulirovaniya nalogovykh otnoshenii v usloviyakh primeneniya tekhnologii iskusstvennogo intellekta. // Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2023. № 18. S. 62-70.
7. Malyar V.I., Aksenova E.A.. Vozdeistvie tsifrovyykh tekhnologii na protsess avtomatizatsii po delam nesostoyatel'nosti (bankrotstva). Strategii biznesa. 2022. Tom 10. № 3. S. 65-69.
8. Mestnikova A.S.. Primenenie i adaptatsiya modeli mashinnogo obucheniya dlya prognozirovaniya bankrotstva organizatsii. Nauchnyi zhurnal ekonomiki i upravleniya. 2024. № 2(3). S. 45-60.
9. Rudneva N.I.. Ob ispol'zovanii iskusstvennogo intellekta v nalogovom prave: rossiiskii i zarubezhnyi opyt // Mezhdunarodnyi zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk. 2023. № 11-1 (86). S. 189-191.
10. Polinskaya M.V., Chail'yan M.A., Egizaryan A.A.. Rol' iskusstvennogo intellekta v nalogovom administrirovanii // Delovoi vestnik predprinimatel'ya. 2024. № 2 (16). S. 58-61.
11. Ryakhovskaya A.N.. Prioritetnye napravleniya sovershenstvovaniya instituta bankrotstva v tselyakh obespecheniya ustoychivogo razvitiya biznesa. Vestnik Mosk. un-ta. Ser. 21. Upravlenie (gosudarstvo i obshchestvo). 2023. № 1. S. 89.

## On the reasonableness of introducing a special tax to finance state support measures for families with children

Mel'nikova Nadezhda Petrovna 

PhD in Economics

Professor; Department of Taxes and Tax Administration; Financial University  
 Leading Researcher; Center for Scientific Research and Strategic Consulting; Financial University

15 Verkhnyaya Maslovka str., Moscow, 127083, Russia

✉ nadejdamelnickowa@yandex.ru

**Yudin Evgenii Sergeevich**

Student; Faculty of Finance; Financial University

117198, Russia, Moscow, Ostrovityanova str., 9 k. 5

✉ lemiy2@mail.ru



**Abstract.** In the context of a complex geopolitical situation, an urgent issue is to ensure growth of the budget revenue to finance significant national projects, including the new national project "Family". The purpose of the study was to analyze the possibility of introducing a new tax, namely, a special tax to finance government support measures for families with children. The following tasks were defined: to analyze the current demographic situation in Russia, to conduct a historical analysis of the practice of levying a tax on childlessness and its effectiveness, to develop a new special tax in modern conditions. The study of the subject area revealed the futility of using the tax on bachelors and childless as a tool for increasing the birth rate. The work is based on the analysis of official data from Rosstat for the period from the 1950s to the present. Based on extrapolation and the averaging method, an estimate is given of the amount of revenue from the proposed tax to the budget. Based on the theoretical analysis of the economic essence of the tax, as well as the understanding of fair taxation, the possibility of introducing a new tax as a tool for additional redistribution of income between individuals with and without dependent children has been proven. The result was the development of conceptual parameters of a "special tax to finance measures of state support for families with children". The methodology for constructing a special tax is based on the fact that its size should be determined depending on the share of the subsistence minimum for a child to the average wage. The practical significance of the study lies in the possibility of practical implementation of the tax, taking into account the justification of all its mandatory elements.

**Keywords:** large families, minimum cost of living, tax fairness, income tax, tax on small families, bachelor tax, demographic hole, tax regulation of birth rate, taxes, social taxation

## References (transliterated)

1. Burkett E. The baby boon: How family-friendly America cheats the childless. Free Press, New York, 2000.
2. McCaffery E.J. Cognitive theory and tax // UCLA Law Review. 1994. № 41. Rp. 1861–1947.
3. McCaffery E.J., Baron J. Framing and taxation: Evaluation of tax policies involving household composition // Journal of Economic Psychology. 2004. Vol. 25. Is. 6. P. 679–705. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2003.07.001>.
4. Schelling T.C. Economic reasoning and the ethics of policy // Public Interest. 1981. № 63. Rp. 37–61.
5. Andreeva E.A., Khametova A.R. Nuzhen li Rossii nalog na bezdetnost'? // Matritsa nauchnogo poznaniya. 2017. № 11. S. 29–35.
6. Barinova V.A. Spravedlivost' podokhodnogo nalogooblozheniya fizicheskikh lits v Rossii

- i za rubezhom // Nauchnyi Al'manakh assotsiatsii France-Kazakhstan. 2019. № 4. S. 134-142.
7. Volodina N.A. Osnovnye napravleniya sovetskoj demograficheskoi politiki vo vremya Velikoi otechestvennoi voiny // Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya. 2015. № 1-1. S. 1630.
  8. Groshev S.N. Nalog na kholostyakov, odinokikh i maloseмейnykh grazhdan v SSSR. k voprosu o pravakh muzhchin // Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii. 2022. № 4. S. 68-71.
  9. Ivashkina S.A. Vozobnovlyat' li nalog na bezdetnost'? // Ekonomika i sotsium. 2015. № 1-3 (14). S. 344-346.
  10. Inkov A.A. Brachnye zakony kak instrument ukrepleniya rimskogo gosudarstva v pravlenie Oktaviana Avgusta // Nauchnye trudy Moskovskogo gumanitarnogo universiteta. 2019. № 2. S. 4-19.
  11. Kazachenkov S.D. Znachimost' printsiptov effektivnosti i spravedlivosti v nalogooblozhenii imushchestva // Pravovaya paradigma. 2021. T. 20. № 4. S. 83-90.
  12. Matvienko I.I. Federal'nye instrumenty demograficheskoi politiki // Regional'naya ekonomika i upravlenie: elektronnyi nauchnyi zhurnal. 2021. № 2 (66). S. 25.  
doi:10.24412/1999-2645-2021-266-25
  13. Morozova O.V. Pomozhet li nalog na bezdetnost' resheniyu demograficheskoi problemy? // Kaspiiskii region: politika, ekonomika, kul'tura. 2017. № 4 (53). S. 81-87.
  14. Panskov V.G. Sovershenstvovanie podokhodnogo nalogooblozheniya naseleniya // Finansy. 2024. № 5. S. 9-17.
  15. Tikhonova A.V. Razvitie nalogovogo stimulirovaniya investitsii v chelovecheskii kapital // Finansovyi zhurnal. 2023. T. 15. № 1. S. 116-133.
  16. Tikhonova A.V. Sovremennye narusheniya paritetnosti sistemy nalogooblozheniya fizicheskikh lits // Innovatsionnoe razvitie ekonomiki. 2023. № 3 (75). S. 266-275.
  17. Tolkushkin A.V. Istoriya nalogov v Rossii. M.: «Yurist'», 2001. 432 s.
  18. Filonenko V.I., Magranov A.S., Ponedelkov A.V. Demograficheskaya politika Rossii v otsenkakh naseleniya i ekspertov Rostovskoi oblasti // Sotsiologicheskie issledovaniya. 2015. № 9 (377). S. 74-79.
  19. Finansovo-kreditnyi entsiklopedicheskii slovar'/Koll. avtorov; Pod obshch. red. A. G. Gryaznovoi. M.:Finansy i statistika, 2002. 1168 s.
  20. Chepik O.V., Masal'skaya M.V. K voprosu vzimaniya NDFL i naloga na bezdetnost': istoricheskii i sovremennyi aspekt // Upravlencheskii uchet. 2023. № 1. S. 251-257.
  21. Shulepov S.A. Nalogooblozhenie fizicheskikh lits: reshenie fiskal'nykh zadach ili sotsial'noi spravedlivosti // Innovatsii. Nauka. Obrazovanie. 2021. № 43. S. 342-348.

## **Budgetary and tax instruments for achieving the goals of the Strategy for the Long-term Development of the Pension System of the Russian Federation**

**Kovalev Vladislav Alekseevich**

student; Department of Public Finance; Financial University under the Government of the Russian Federation

49/2 Leningradsky ave., Moscow, 125167, Russia

✉ kovalevdocs@mail.ru



**Abstract.** The object of the study is the pension system of the Russian Federation, the subject is the implementation of the Strategy for the Long-term Development of the Pension System of the Russian Federation until 2030 ("Strategies"). The purpose of the study is to propose fiscal measures to ensure the achievement of the goals and objectives of the Strategy. The article considers the achievement of targets for the replacement rate and the size of the insurance pension, assesses the degree of development of the three-tier pension system, its balance and financial stability, the amount of budget revenues of the budgetary system of the Russian Federation from the taxation of pensions for non-state pension provision. Special attention is paid to the dynamics of the parameters of insurance premiums, the indicators of the budget of the Social Fund of Russia and its shortfall in income due to the effect of preferences for the payment of insurance premiums. The paper identifies the factors influencing the possibility of fully implementing the objectives of the Strategy and achieving its top-level goals by 2030. The work uses coefficient, graphical, factorial, comparative, vertical and horizontal analysis of pension provision indicators and budgets of the budgetary system of the Russian Federation, which determine the problems of Strategy implementation and ways to solve them. It is concluded that the target value of the replacement coefficient and the amount of the insurance pension are currently not being reached, both at retirement and at the beginning of the formation of pension rights in 2024, and the provisions of the Strategy regarding preferences for insurance premiums are not fully respected. The expenses of the SFR budget for the payment of insurance pensions are not fully covered by insurance premiums for compulsory pension insurance, however, a faster increase in the marginal base for insurance premiums and average wages than the fixed payment amount and the cost of the individual pension coefficient, as well as medium-term demographic trends and continued increase in the retirement age, will contribute to ensuring financial stability and balance the Russian pension system. The parameters affecting the level of pension provision in the distributive part of the OPS have been determined. The author proposes fiscal measures aimed at achieving the objectives of the Strategy, and evaluates their effects on revenues and expenditures of the budgets of the budgetary system of the Russian Federation.

**Keywords:** tax expenses, tax benefits, insurance contribution rates, insurance contributions, replacement rate, mandatory pension insurance, pension provision, pension system, rate policy, insurance pensions

## References (transliterated)

1. Balynin I.V. O dostizhenii tselei Strategii dolgosrochnogo razvitiya pensionnoi sistemy // *Finansy*. – 2022. – № 11. – S. 51-58.
2. Vinogradov N.V. Otsenka realizatsii Strategii razvitiya pensionnoi sistemy v kontekste sovershenstvovaniya finansovogo obespecheniya sotsial'noi sfery // *Auditorskije vedomosti*. – 2020. – № 2. – S. 71-73.
3. Dorofeev M.L. Preodolenie bednosti pensionerov i povyshenie urovnya pensionnogo obespecheniya v Rossii v usloviyakh strukturnoi transformatsii rossiiskoi ekonomiki // *Ekonomika. Informatika*. – 2022. – № 49 (4). – S. 767-781.
4. Kozlov P.A. Strategiya dolgosrochnogo razvitiya pensionnoi sistemy Rossiiskoi Federatsii: analiz promezhutochnykh rezul'tatov // *Vestnik REA im. G. V. Plekhanova*. – 2015. – № 3 (81). – S. 70-76.
5. Kravchenko E.V., Sukhoveeva A.A. Tselevye orientiry i sovremennye tendentsii razvitiya pensionnogo obespecheniya v Rossii // *EPP*. – 2021. – № 5. – S. 1063-1075.
6. Sedova M.L. Vozmozhno li povysit' uroven' pensionnogo obespecheniya v Rossiiskoi Federatsii? // *RISK: Resursy, Informatsiya, Snabzhenie, Konkurentsia*. – 2022. – № 3.

- S. 179-189.
7. Sinyavskaya O.V., Yakushev E.L., Chervyakova A.A. Rossiiskaya pensionnaya sistema v kontekste dolgosrochnykh vyzovov i natsional'nykh tselei razvitiya. NIU VShE. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://www.hse.ru/data/2024/02/29/2082823230/ros\\_pens\\_sistema.pdf](https://www.hse.ru/data/2024/02/29/2082823230/ros_pens_sistema.pdf) (data obrashcheniya: 06.12.2024).
  8. Balynin I.V. Obespechenie dostizheniya tselei Strategii dolgosrochnogo razvitiya pensionnoi sistemy Rossiiskoi Federatsii do 2030 goda na osnove realizatsii avtorskikh predlozhenii // Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie. – 2023. – № 2. – С. 5-16.
  9. Starshee pokolenie. Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/13877> (data obrashcheniya: 02.12.2024).
  10. Zaklyuchenie Schetnoi palaty Rossiiskoi Federatsii na proekt federal'nogo zakona № 448555-8 «O byudzhete Fonda pensionnogo i sotsial'nogo strakhovaniya Rossiiskoi Federatsii na 2024 god i na planovyi period 2025 i 2026 godov». Schetnaya palata Rossiiskoi Federatsii. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/pdf/budget/project-2024/SFR-pr-2024-2026.docx> (data obrashcheniya: 04.12.2024).
  11. Perechen' nalogovykh raskhodov Rossiiskoi Federatsii na 2020 god i planovyi period 2021 i 2022 godov. Minfin Rossii. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/01/main/Perechen\\_nalogovykh\\_raskhodov\\_RF\\_2020-2022.xlsx](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2020/01/main/Perechen_nalogovykh_raskhodov_RF_2020-2022.xlsx) (data obrashcheniya: 03.12.2024).
  12. Perechen' nalogovykh raskhodov Rossiiskoi Federatsii (po sostoyaniyu na 13.12.2024). Minfin Rossii. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id\\_65=302571-perechen\\_nalogovykh\\_raskhodov\\_rossiiskoi\\_federatsii\\_po\\_sostoyaniyu\\_na\\_13.11.2023](https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=302571-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_po_sostoyaniyu_na_13.11.2023) (data obrashcheniya: 03.12.2024).
  13. Baza dannykh o nalogovykh l'gotakh, osvobozhdeniyakh i inykh preferentsiyakh. Minfin Rossii. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id\\_65=126327-baza\\_dannykh\\_o\\_nalogovykh\\_lgotakh\\_osvobozhdeniyakh\\_i\\_inykh\\_preferentsiyakh](https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=126327-baza_dannykh_o_nalogovykh_lgotakh_osvobozhdeniyakh_i_inykh_preferentsiyakh) (data obrashcheniya: 08.12.2024).
  14. Zakonoproekt № 448555-8 «O byudzhete Fonda pensionnogo i sotsial'nogo strakhovaniya Rossiiskoi Federatsii na 2024 god i na planovyi period 2025 i 2026 godov». Sistema obespecheniya zakonodatel'noi deyatel'nosti Gosudarstvennoi avtomatizirovannoi sistemy «Zakonotvorchestvo». – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/448555-8> (data obrashcheniya: 05.12.2024).
  15. Ispolnenie byudzhetrov. Federal'noe kaznacheistvo. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/> (data obrashcheniya: 04.12.2024).
  16. Zakonoproekt № 201615-8 «O byudzhete Fonda pensionnogo i sotsial'nogo strakhovaniya Rossiiskoi Federatsii na 2023 god i na planovyi period 2024 i 2025 godov». Sistema obespecheniya zakonodatel'noi deyatel'nosti Gosudarstvennoi avtomatizirovannoi sistemy «Zakonotvorchestvo». – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/201615-8> (data obrashcheniya: 04.12.2024).
  17. Sedova M.L. Sbalansirovannost' byudzheta pensionnogo fonda Rossii i problemy finansovoi ustoichivosti pensionnoi sistemy // Izvestiya SPbGEU. – 2018. – № 5 (113). – S. 64-69.
  18. Fond nachislennoi zarabotnoi platy rabotnikov po polnomu krugu organizatsii za

- otchetnyi period. EMISS. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://fedstat.ru/indicator/57849> (data obrashcheniya: 18.12.2024).
19. Ozhidaemaya prodolzhitel'nost' predstoyashchei zhizni. Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/dem2.xlsx> (data obrashcheniya: 02.12.2024).
  20. World Population Prospects 2022. United Nations. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://population.un.org/wpp/Download/Standard/MostUsed/> (data obrashcheniya: 14.12.2024).
  21. Koeffitsient demograficheskoi nagruzki. Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Progn\\_4.xls](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Progn_4.xls) (data obrashcheniya: 03.12.2024).
  22. Rossiya dolzhna stat' «ekonomikoi vysokikh zarabotnykh plat». Vedomosti. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2023/06/16/980862-rossiya-dolzhna-stat-ekonomikoi-visokih-zarplat> (data obrashcheniya: 05.12.2024).
  23. Frumina S.V. Demograficheskie faktory i ikh vliyanie na razvitie pensionnoi sistemy Rossii // Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G.V. Plekhanova. – 2023. – T. 20. – № 2. – S. 101-108.
  24. Balynin I.V. Novaya pensionnaya reforma v Rossiiskoi Federatsii: bazovye printsipy, etapy i klyuchevye meropriyatiya // Finansy i kredit. – 2017. – № 23 (26). – S. 927-948.
  25. Oprosy Sputnik i Ekspress. VTsIOM. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://bd.wciom.ru/survey/sputnik/questions/7daf7a34-a102-4f6f-b9df-dc295e67cf88> (data obrashcheniya: 22.12.2024).
  26. Demografiya. Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/12781> (data obrashcheniya: 03.12.2024).
  27. Koval' A.A., Levashenko A.D. «Kvazi»-dobrovol'naya sistema chastnogo pensionnogo obespecheniya v stranakh OESR // Rossiiskii vneshneekonomicheskii vestnik. – 2014. – № 12. – S. 92-96.
  28. Shmigol' N.S. Zarubezhnyi opyt stimulirovaniya uchastiya naseleniya v dobrovol'nykh nakopitel'nykh pensionnykh sistemakh i vozmozhnosti ego primeneniya v Rossii // Ekonomika. Nalogi. Pravo. – 2016. – № 6. – S. 57-67.
  29. Deyatel'nost' NPF po NPO v 2022 godu. Monitoring otдел'nykh pokazatelei. NAPF. – [Elektronnyi resurs]. – URL: <http://www.napf.ru/222219> (data obrashcheniya: 27.11.2024).
  30. Pensionnye fondy i kollektivnye investitsii. Bank Rossii. – [Elektronnyi resurs].-URL: <https://www.cbr.ru/RSCI/statistics> (data obrashcheniya: 27.11.2024)
  31. Postuplenie nalogov, sborov i inyykh obyazatel'nykh platezhei i sovokupnaya zadolzhennost' po nalogam i sboram, strakhovym vzosam, penyam, nalogovym sanktsiyam i protsentam v konsolidirovannyy byudzhët Rossiiskoi Federatsii. Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki. – [Elektronnyi resurs]. – URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/gos\\_fin\\_nalog\\_2023.xls](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/gos_fin_nalog_2023.xls) (data obrashcheniya: 10.12.2024).
  32. Frumina S.V. Analiz praktiki primeneniya dobrovol'nogo pensionnogo strakhovaniya v zarubezhnykh stranakh // Finansovaya zhizn'. – 2021. – № 2. – S. 108-111.

## Interdependent persons in tax law: problems of law

## enforcement

Sekretaryov Roman Viktorovich 

PhD in Philosophy

Associate Professor at the Department of Private Law of Vladivostok State University

690014, Russia, Primorsky Krai, Vladivostok, Gogol str., 41, sq. 5502

✉ rvsldv@mail.ru

**Abstract.** The object of the study is the legal relations between interdependent persons in relation to the fulfillment of their tax obligations. The subject of the study is the tax legislation of the Russian Federation, judicial arbitration practice in tax disputes, and the doctrinal views of modern jurists. Special attention is paid to the analysis of current law enforcement practice, analyzing which the author tries to find out current trends in the application of tax legislation. The relevance of the chosen topic is due to the need to find an objective balance between public and private interests. On the one hand, businesses strive to minimize their tax costs by generating profits for their beneficiaries. Often, complex schemes are used for this, which are not always logical from the point of view of building civil law relations, but formally do not contradict the legislation. On the other hand, the supervisory authorities, within their powers, analyze the schemes built by entrepreneurs and qualify them based on the need to fulfill the constitutional obligation to pay taxes and the inadmissibility of arbitrary evasion from this obligation. In preparing the work, the author used the following methods of scientific cognition: formal legal, comparative legal, induction, deduction and structural method of legal modeling. The novelty of the undertaken research lies in a consistent and systematic analysis of the current law enforcement in tax disputes involving interdependent persons. The work convincingly shows, using specific examples, that not only commercial, but also non-commercial legal entities strive to optimize their tax obligations. At the same time, it was revealed that the tools for such optimization are quite wide: splitting up a business, transferring employees from one organization to another, using the same official website for the current activities of several legal entities with almost identical founders. Sometimes it is practiced to conclude civil law transactions with similar conditions for consumers, but with a variety of persons on the supplier's side. At the same time, the financial and economic activities of various taxpayers are controlled by the same individuals (this includes, among other things, signing bank documents and tax reports).

**Keywords:** transactions, tax optimization, law enforcement, judicial practice, legal entities, tax legislation, taxation, taxes, interdependent persons, legality

## References (transliterated)

1. Vasil'eva, E. G. Novye pravila kontrolya i opredeleniya rynochnykh tsen mezhdv vzaimozavisimymi litsami v tselyakh nalogooblozheniya kontroliruemyykh sdelok(transfertnoe tsenoobrazovanie) v Rossiiskoi Federatsii / E. G. Vasil'eva // Uchenye zapiski Tavricheskogo natsional'nogo universiteta imeni V.I. Vernadskogo. Seriya: Yuridicheskie nauki. – 2013. – T. 26, № 2-2(65). – S. 188-194.
2. Ivanov, A. E. Proverka polnoty ischisleniya i uplaty nalogov pri sovershenii sdelok mezhdv vzaimozavisimymi litsami:poryadok provedeniya i nalogovye posledstviya / A. E. Ivanov, E. A. Dzyuba // Auditorskie vedomosti. – 2015. – № 5. – S. 72-83.
3. Kakaulina, M. O. Etapy gosudarstvennogo regulirovaniya transfertnogo tsenoobrazovaniya i perspektivy ego razvitiya v epokhu tsifrovoi ekonomiki / M. O.

- Kakaulina, S. V. Khmura // Vestnik UrFU. Seriya: Ekonomika i upravlenie. – 2019. – Т. 18. № 5. – С. 681-708. – DOI: 10.15826/vestnik.2019.18.5.033.
4. Tipikina V.A., Bondarev M.A. K voprosu ob opredelenii deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv v sdelkakh s «tekhnicheskimi» kompaniyami // Nalogi i nalogooblozhenie. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.71685 EDN: CFCAPP URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_71685.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_71685.html)
  5. Sobol', O. S. Nalogovye aspekty opredeleniya tsen v sdelkakh mezhdru vzaimozavisimymi litsami / O. S. Sobol' // Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina (MGYuA). – 2018. – № 9(49). – С. 117-124.
  6. Terekhova, V. V. Nalogovo-pravovye posledstviya vzaimozavisimosti lits po zakonodatel'stvu Rossiiskoi Federatsii / V. V. Terekhova, A. V. Dyuzhov // Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo. – 2020. – № 11. – С. 170-172. – DOI: 10.37882/2223-2974.2020.11.31.
  7. Yadrikhinskii, S. A. Absolyutnye i otnositel'nye zakonnye interesy nalogoplatel'shchika: voprosy teorii / S. A. Yadrikhinskii // Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Pravo. – 2018. – № 4(57). – С. 67-71. – DOI: 10.25513/1990-5173.2018.4.67-71.
  8. Semenova, G. N. Vzaimodeistvie nalogovykh organov s nalogoplatel'shchikami / G. N. Semenova, L. Ya. Marshavina // Vestnik Moskovskogo gosudarstvennogo oblastnogo universiteta. Seriya: Ekonomika. – 2018. – № 2. – С. 225-235. – DOI: 10.18384/2310-6646-2018-2-225-235.
  9. Eriashvili, N. D. Vzaimozavisimost'-ne prigovor dlya nalogoplatel'shchika / N. D. Eriashvili, A. I. Grigor'ev // Vestnik ekonomicheskoi bezopasnosti. – 2019. – № 1. – С. 236-238. – DOI: 10.24411/2414-3995-2019-10047.
  10. Meteleva, Yu. A. Nalogovyi kontrol' za tsenami sdelok mezhdru vzaimozavisimymi litsami / Yu. A. Meteleva // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2019. – № 7. – С. 19-30. – DOI: 10.7256/2454-065X.2019.7.29230.
  11. Rytova, Yu. V. Priznaki opredeleniya nalogoplatel'shchika v kachestve vzaimozavisimogo litsa: nalogovyi Kodeks RF i osobennosti sudebnoi praktiki / Yu. V. Rytova // Naukosfera. – 2023. – № 4-1. – С. 479-484.

## Formation of a methodology for determining valid tax liabilities in case of unjustified application of tax benefits and reduced tax rates

Kosenkova Yuliia 

PhD in Economics

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

49/2 Leningradsky Ave., Moscow, 125167, Russia

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

**Abstract.** The article is devoted to the issue of calculating valid tax liabilities in the process of tax control in the Russian Federation. The relevance of the topic is due to the lack of a unified methodology for calculating valid tax liabilities (VTL), which leads to a significant number of tax disputes, inconsistency between the position of official financial authorities and judicial practice, violation of the rights and economic interests of taxpayers, lack of uniformity in the approaches of tax and law enforcement agencies in the process of determining the amount of valid tax liabilities within the framework of tax control, and law enforcement



activities. The object of the study is the social and economic relations that develop between taxpayers and tax authorities in the process of tax control. The subject of the study is the process of determining the amount of valid tax liabilities when identifying tax offenses. The research used general scientific methods of cognition – analysis, synthesis, induction, description, principles of formal logic, as well as private scientific methods - graphical, method of analyzing specific legal situations. The study was based on the analysis of scientific publications on relevant topics, as well as on the analysis of judicial practice in tax disputes. Within the framework of the article, recommendations are given on the formation of a unified methodology for calculating the VTL on the example of one of the directions for obtaining unjustified tax benefits – the illegal use of tax incentives and reduced tax rates. Within the framework of the study, the application of the actual calculation method for this type of tax offenses is justified; the risk markers of the scheme are identified and options for measures implemented by the tax authority to establish valid tax obligations are proposed; the accounting procedure for corporate income tax expenses and value added tax amounts, taking into account tax deductions, is determined. The novelty lies in the formation of a methodology for calculating the VTL in relation to the unjustified application of tax benefits and reduced rates, which can and should be an integral part of a single methodology that takes into account the main directions of obtaining unjustified tax benefits. The practical significance lies in the possibility of using such a methodology by both taxpayers and tax authorities based on the results of tax control measures, which will reduce the volume of contradictions, protect both the interests of the budget and the economic interests of taxpayers at the same time.

**Keywords:** risk markers of tax schemes, unjustified tax benefit, additional taxes, tax disputes, tax rates, tax benefits, The method of calculation of the VTL, technical companies, valid tax liabilities, tax migration

## References (transliterated)

1. Koumanakos E. (2017) Corporate tax compliance during macroeconomic fluctuations *Journal of Accounting and Taxation*, 9, 36-55.
2. Athira A., & Ramesh Vishnu K. (2024). Economic policy uncertainty and tax avoidance: International evidence. *Emerging Markets Review*, 60, 101135.
3. Guo S., & Zheng, M. (2020) Political risk and corporate tax behavior: firm-level evidence. SSRN Electron. J. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3788441> (data obrashcheniya 06.07.2021 g.)
4. Chen M., & Zhao K., & Jin W. (2024) Corporate digital transformation and tax avoidance: evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 85, 102400.
5. Vinnitskii D.V. Dobrosovestnost', obosnovannost' vygody, predely osushchestvleniya prav, ili kak rossiiskoe nalogovoe pravo okazalos' na peredovykh rubezhakh bor'by so zlom, gnezdyashchimsya v nalogoplatel'shchikakh // *Zakon*. 2018. № 11. S. 44-57.
6. Shchekin D.M. Kriterii razumnosti nalogoplatel'shchika i zashchita ego pravomernykh ozhidanii // *Nalogi*. 2022. № 3. S. 27-30.
7. Barinov A.S., Kolesova T.S., Maksimenko A.V., Nadezhdin N.N. Mesto kategorii «obyazannost'» v ponyatiinom apparate nalogovogo prava Rossii // *Gosudarstvennaya sluzhba i kadry*. 2016. № 1. S. 58-61.
8. Pechenkina A.A. Obyazannost' po uplate naloga i nalogovoe obyazatel'stvo: problemy teorii i normativno-pravovogo zakrepleniya // *Obshchestvo: politika, ekonomika, pravo*. 2018. № 5. S. 119-121.
9. Zvankov V. V. Nekotorye aspekty ustanovleniya deistvitel'nykh nalogovykh

- obyazatel'stv: sudebnaya praktika // Nalogovaya politika i praktika. 2022. №11 (239). S. 23-27.
10. Il'in A.V. Uchet summ NDS v kachestve prochikh raskhodov nalogoplatel'shchika // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2020. №13 (3). S. 144-151. DOI: 10.26794/1999-849X|2020-13-3-144-151
  11. Il'in A.V. Teoriya i praktika opredeleniya deistvitel'nogo nalogovogo obyazatel'stva individual'nogo predprinimatel'ya po NDFL // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2023. № 16(5). S. 125-136. DOI: 10.26794/1999- 849X|2023-16-5-125-136
  12. 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.
  13. Kaverina E.Yu. Deistvitel'noe nalogovoe obyazatel'stvo: sushchnost' ponyatiya, pravovoe obosnovanie i osobennosti rascheta // Finansy i kredit. 2022. T. 28, № 9. S. 2102 – 2118. DOI: 10.24891/fc.28.9.2102
  14. Kaverina E.Yu. Metodika nalogovoi rekonstruktsii kak protsedury opredeleniya razmera deistvitel'nogo nalogovogo obyazatel'stv // Aktual'nye voprosy nalogooblozheniya, nalogovogo administrirovaniya i ekonomicheskoi bezopasnosti. Kursk, 2022. S. 136-145.
  15. Tsepilova E.S. Issledovanie sushchnosti i ekonomiko-pravovoi prirody definitsii «nalogovoe obyazatel'stvo» // Ekonomika, statistika i informatika. Vestnik UMO. 2014. № 3. S. 101-105.
  16. Popkova Zh.G. Problemy kontseptsii deistvitel'nogo razmera nalogovogo obyazatel'stva // Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. 2020. № 1. S. 142-147.
  17. Shkaeva V. E. Opredelenie deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv po st. 54.1 i problemy rekonstruktsii pri "drobлении" biznesa // Nauchnyi elektronnyi zhurnal Meridian. 2020. № 9(43). S. 231-233.
  18. 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.
  19. Turgenev N.I. Opyt teorii nalogov. – Moskva, 1937. – 176 s. S. 26.
  20. 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.
  21. Tikhonova A.V. Razrabotka edinoi metodiki opredeleniya deistvitel'nykh nalogovykh obyazatel'stv // Finansy. 2024. № 4. S. 36-43.

## On the expediency of creating public councils at the tax inspections of the grassroots level

Potapenko Sergei Viktorovich 

Doctor of Law

Professor; Department of Civil Procedure and International Law; Kuban State University

350040, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Stavropol str., 149

✉ niipgergo2009@mail.ru

Savchenko Marina Stanislavovna

Doctor of Law

Professor, Head of the Department of State and International Law; I. T. Trubilin Kuban State University

13 Kalinina str., Krasnodar, 350033, Russia

✉ niipg2017@mail.ru



**Cheshin Andrei Vladimirovich** 

PhD in Economics

Associate Professor of the Department of Economics and Management at the Orsk Institute of Humanities and Technology (branch) of the Orenburg State University

15 Mira Street, Orsk, Orenburg Region, 462419, Russia

✉ niipgergo2009@mail.ru

**Goncharov Vitalii Viktorovich** 

PhD in Law

Associate Professor; Department of Civil Procedure and International Law; Kuban State University

350040, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Stavropol str., 149

✉ niipgergo2009@mail.ru

---

**Abstract.** This article is devoted to the analysis of the need and possibility of creating public councils at the tax inspections of the Federal Tax Service of Russia (hereinafter also referred to as the Federal Tax Service of Russia) at the grassroots level (in particular, for district, urban, inter-district inspections). The current legislation on public control, in particular, Federal Law No. 212-FZ dated July 21, 2014 "On the Basics of Public Control in the Russian Federation" provided for the possibility of creating public councils under federal executive authorities. Today, such councils exist under the Federal Tax Service of Russia and its territorial divisions in the Russian regions. The authors substantiate the insufficiency of this category of subjects of public control under the Federal Tax Service of Russia and territorial divisions at the regional level, since a significant part of on-site and desk inspections of taxpayers in the country are carried out by low-level inspections. The article uses a number of scientific research methods, in particular: formal-logical; historical-legal; comparative-legal; statistical; sociological; method of analyzing specific legal situations. The paper formalizes and analyzes the main problems that complicate the processes of formation and creation of public councils under the inspections of the Federal Tax Service of Russia at the grassroots level, among which are: the absence in the legislation on public control of a direct indication of the possibility of creating public councils under the territorial divisions of federal executive authorities; the controversial nature of the mechanism for the formation of public councils under the Federal Tax Service of Russia and its territorial divisions; lack of consolidation in tax legislation and local acts of the Federal Tax Service of the need and possibility of creating such public councils at the inspectorate of the Federal Tax Service of Russia at the grassroots level; lack of elaboration in the scientific legal doctrine of specific forms, methods and types of public control measures for these subjects; their weak powers; weak use of modern digital technologies; the dependence of these entities on the Federal Tax Service of Russia in terms of material, technical, property, and organizational base. The article develops a system of measures to resolve these problems.

**Keywords:** prevention, tax audits, tax inspections, Federal Tax Service, Russian Federation, democracy, public control, warning, corruption, crimes

**References (transliterated)**

1. Burmistrova N. A., Simonova N. Yu., Shamis V. A., An Yu. N. Sovershenstvovanie metodologii otsenki kachestva nalogovogo administrirovaniya // Fundamental'nye issledovaniya. 2023. № 3. S. 5-9. DOI: 10.17513/fr.43435.
2. Goncharov V.V., Grishchenko O.V., Petrenko E.G. FNS i ee territorial'nye podrazdeleniya kak ob'ekty obshchestvennogo kontrolya v Rossii // Nalogi i nalogooblozhenie. 2023. № 6. S. 21-29. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69325 EDN: CPJMKO URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_69325.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_69325.html)
3. Deeva T. V. Udalennyi nalogovyi kontrolling v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki kak neobkhodimoe trebovanie vremeni po optimizatsii deyatel'nosti nalogovykh organov // Problemy rynochnoy ekonomiki. 2020. № 3. S. 155-164. DOI: 10.33051/2500-2325-2020-3-155-164.
4. Kulikova I. V., Akulinina E. P. Analiz deyatel'nosti nalogovykh organov po administrirovaniyu nalogov pri primenении uproshtchennoi sistemy nalogooblozheniya // Altaiskii vestnik gosudarstvennoi i munitsipal'noi sluzhby. 2022. № 20. S. 55-58.
5. Kurbanalieva L. F. Tsifrovaya ekonomika i elektronnyaya transformatsiya nalogovogo administrirovaniya // Samoupravlenie. 2023. № 6 (139). S. 175-176.
6. Malinovskii O. N., Goncharov V. V., Petrenko E. G. O vozmozhnosti osushchestvleniya obshchestvennogo kontrolya za vyezdnyimi nalogovymi proverkami v Rossiiskoi Federatsii: k postanovke problemy // Finansy i upravlenie. 2024. № 3. S. 165-180.
7. Petrenko E.G., Goncharov V.V., Borisova A.A., Poyarkov S.Yu. Obshchestvennye sovety pri Federal'noi nalogovoi sluzhbe Rossii i ee territorial'nykh podrazdeleniyakh: sovremennye problemy i perspektivy razvitiya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2023. № 6. S. 74-85. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.6.69622 EDN: BTUPCR URL: [https://e-notabene.ru/ttmag/article\\_69622.html](https://e-notabene.ru/ttmag/article_69622.html)
8. Podolyak I. O. Sposoby optimizatsii deyatel'nosti obshchestvennogo soveta nalogovoi sluzhby // Molodoi uchenyi. 2023. № 49 (496). S. 369-370.
9. Rybolovleva N. S. K voprosu o kontrole grazhdanskogo obshchestva za deyatel'nost'yu organov gosudarstvennoi vlasti // Zakon i pravo. 2020. № 6. S. 50-52. DOI: 10.24411/2073-3313-2020-10265.
10. Solnyshkova Yu. N. Analiz i otsenka effektivnosti deyatel'nosti nalogovykh organov (na primere Saratovskoi oblasti) // Nauka i obshchestvo. 2019. № 3 (35). S. 50-56.
11. Farakhiev D. M. Obshchestvennyi kontrol' i monitoring v protsesse protivodeistviya korruptsii // Nauchnyi vestnik Omskoi akademii MVD Rossii. 2023. T. 29. № 1 (88). S. 18-21.
12. Chebotarenko E. S. Rol' obshchestvennogo kontrolya v protivodeistvii korruptsii: rossiiskii opyt // Shkola universitetskoi nauki: paradigma razvitiya. 2019. № 1-2 (31-32). S. 63-67.
13. Yakushev A. A. Obshchestvennyi kontrol'. Monografiya. Donetsk. 2024. 110 s.