

УДК 336.22

РОЛЬ ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В НАЛОГОВОМ АДМИНИСТРИРОВАНИИ

МЕЛЬНИКОВА Надежда Петровна

кандидат экономических наук, доцент, ведущий научный сотрудник

Центр научных исследований и стратегического консалтинга

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

г. Москва, Россия

В статье исследуются аспекты влияния действительных налоговых обязательств на качество налогового администрирования. Рассмотрена взаимосвязь между понятиями «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство». Определено, что ключевым моментом в определении действительных налоговых обязательств является выявление деловой цели. Осуществлена оценка фискального эффекта применения методики расчета действительных налоговых обязательств в период с 2006 по 2023 годы. Выявлено, что отсутствие единой унифицированной методики определения действительных налоговых обязательств существенно снижает определенность налогового законодательства и эффективность налогового контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговые обязательства, налоговые проверки, начисления налогов, поступления налогов.

Актуальность. Постановка проблемы. Большинство исследований в области налогового администрирования сосредоточены в основном на эффективности налогового администрирования, последствиях для политики и предложениях по реформированию в определенных экономических условиях. В данном контексте «эффективная» система налогового администрирования определяется как инвестирование ограниченных ресурсов в улучшение налогового администрирования, которое превосходит другие варианты увеличения собираемости

доходов, такие как простое повышение налоговых ставок и сокращение налоговых льгот.

Значительное количество налоговых споров в России происходит в результате неоднозначного толкования понятия «действительных налоговых обязательств» (далее ДНО) и методики их определения. Понятие «действительное налоговое обязательство» не является законодательно закрепленным, однако оно часто используется в процессе налогового контроля и означает реальную сумму налога, которую налогоплательщик должен уплатить в бюджет после проведения всех необходимых расчетов и установления реальных условий совершения хозяйственных операций.

О понятии действительных налоговых обязательств. Авторы ряда научных публикаций по заявленной тематике, например, Э.Ю. Каверина [4], А.В. Ильин [2; 3], полагают, что прежде рассмотрения понятия «действительного налогового обязательства», необходимо определить взаимосвязь таких категорий, как «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство» (таблица 1).

Таблица 1.

Взаимосвязь между понятиями «налоговая обязанность»
и «налоговое обязательство»

Налоговая обязанность	Налоговое обязательство
правовая категория	экономическая категория
безусловна и абстрактна	возникает с момента налогооблагаемого события
не подлежит количественному измерению	имеет количественную характеристику
первична	вторично, является следствием обязанности

Источник: составлено авторами.

Конституционная обязанность по уплате налогов закреплена ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. В ст. 23 НК РФ также упоминается обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги. То есть, под налоговой обязанностью принято понимать обязанность по уплате налогов. Исходя из содержания

таблицы 1, налоговая обязанность заключается в уплате налога в размере налогового обязательства.

Контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах подразумевает проверку правильности исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, то есть правильности расчета налогового обязательства. При обнаружении ошибок в определении налогового обязательства налоговые органы производят перерасчет, исходя из имеющихся у них данных и информации, и определяют новое налоговое обязательство, в результате расчета которого у налогоплательщика может возникнуть либо переплата налога, либо недоимка.

Целью налогового контроля является обеспечение соблюдения налогового законодательства в форме проверки правильности исчисления налоговой базы и суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Определение действительных налоговых обязательств, включающее в том числе проверку правильности применения ставок, льгот, вычетов и других элементов налога, является объектом контроля налоговых органов. Краеугольным камнем расчета ДНО на практике является отсутствие единых методических подходов к их определению, а также закрытый и в ряде случаев односторонний доступ к данным, необходимым для фиксации размера ДНО.

Фискальная роль ДНО. Определяемые налоговыми органами в рамках налоговых споров ДНО приводят к росту налоговых поступлений, в чем проявляется фискальная роль ДНО. Налоговые споры рассматриваются в судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации (далее — «СКЭС ВС РФ»). В 2023 году в СКЭС ВС РФ было подано 1017 кассационных жалоб по налоговым спорам, что значительно превышает количество поданных жалоб за 2020-2022 годы (Рис. 1).

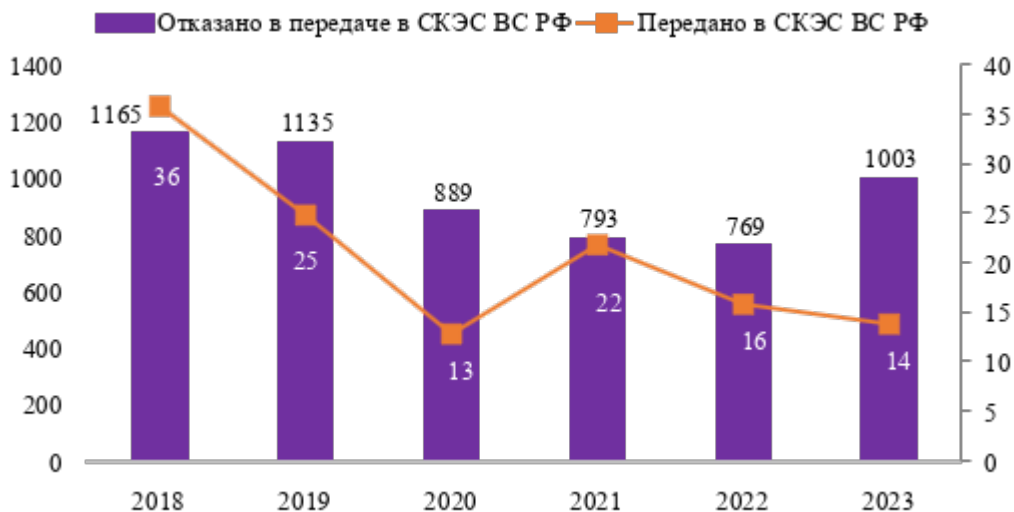


Рисунок 1. Количество кассационных жалоб, поданных в СКЭС ВС РФ по налоговым спорам, штук. Источник: составлено автором.

В 2023 году из 12 рассмотренных налоговых дел 8 было решено в интересах налогоплательщиков, а 4 остальных удовлетворили требования налоговой службы. В сравнении, в 2022 году суды высшей инстанции занимались 17 делами, связанными с налоговыми вопросами, и в 15 из них решения были вынесены в пользу налогоплательщиков (рисунок 2).

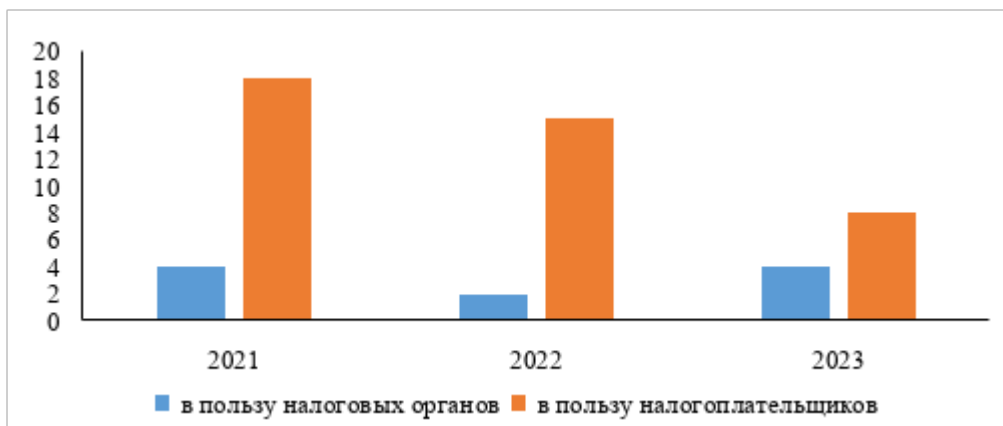


Рисунок 2. Результаты рассмотрения СКЭС ВС РФ кассационных жалоб по налоговым спорам, штук. Источник: составлено авторами.

Общая тенденция вынесения решений по налоговым делам в пользу налогоплательщиков на стадии рассмотрения в СКЭС ВС РФ сохраняется, что подтверждает тезис о необходимости повышения качества налогового контроля.

Рассмотрим, какое место занимает ДНО в налоговом споре на настоящий

момент (рисунок 3).

При возникновении сомнения у налогового органа в обоснованности размеров налоговых обязательств, заявленных налогоплательщиком, налоговый орган в рамках налогового спора в качестве аргументации своей позиции концентрируется на двух аспектах:

1. Описательная часть, состоящая в сущностном описании предмета налогового спора (налогового правонарушения). В рамках описательной части налоговый орган доказывает, что имело место искажение фактов хозяйственной жизни, либо администрируемая сделка фактически была выполнена другим лицом, в результате чего основной целью сделки стала незаконная минимизация налоговых обязательств.



Рисунок 3. Место и роль ДНО в налоговом споре. Источник: составлено автором.

Для доказательства указанной цели, согласно положениям письма Федеральной налоговой службы от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@, делается ряд тестов: тест на ущерб бюджету; тест на реальность операции или искажение

сведений в учете; тест на сторону договора; тест на умысел; тест на проявление должной осмотрительности.

2. Расчетная часть предполагает непосредственную оценку ущерба бюджету по существу выявленной неуплаты налогов и сборов.

Таким образом, расчетная часть действий налогового органа системно взаимосвязана с описательной частью и является ее «числовым» обоснованием.

В свою очередь, действия налогоплательщиков в рамках налогового спора нацелены либо на опровержение позиции налогового органа, либо на поиск компромиссного решения. Безусловно, приоритетной для налогоплательщика является первая позиция, состоящая в оспаривании концепции правонарушения или доказывании правомерности действий. Главным обоснованием данной позиции является доказательство деловой цели, отличной от минимизации налоговых обязательств (Определение Верховного Суда Российской Федерации от 02.03.2021 N 305-ЭС21-219 по делу N А41-83291/2019 // URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 20.03.2024 г.); Решение Арбитражного суда г. Москвы от 30.07.2021 №А40-118073/2019 // URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 29.08.2024 г.)).

Расчёт действительных налоговых обязательств проявляется в объёме дополнительных поступлений в бюджет, которые являются прямым следствием контрольной деятельности налоговых органов и свидетельствуют о выявлении разницы между заявленными и действительными налоговыми обязательствами. Эта статистика является важным инструментом для оценки эффективности налогового администрирования и финансового планирования (рисунок. 4).

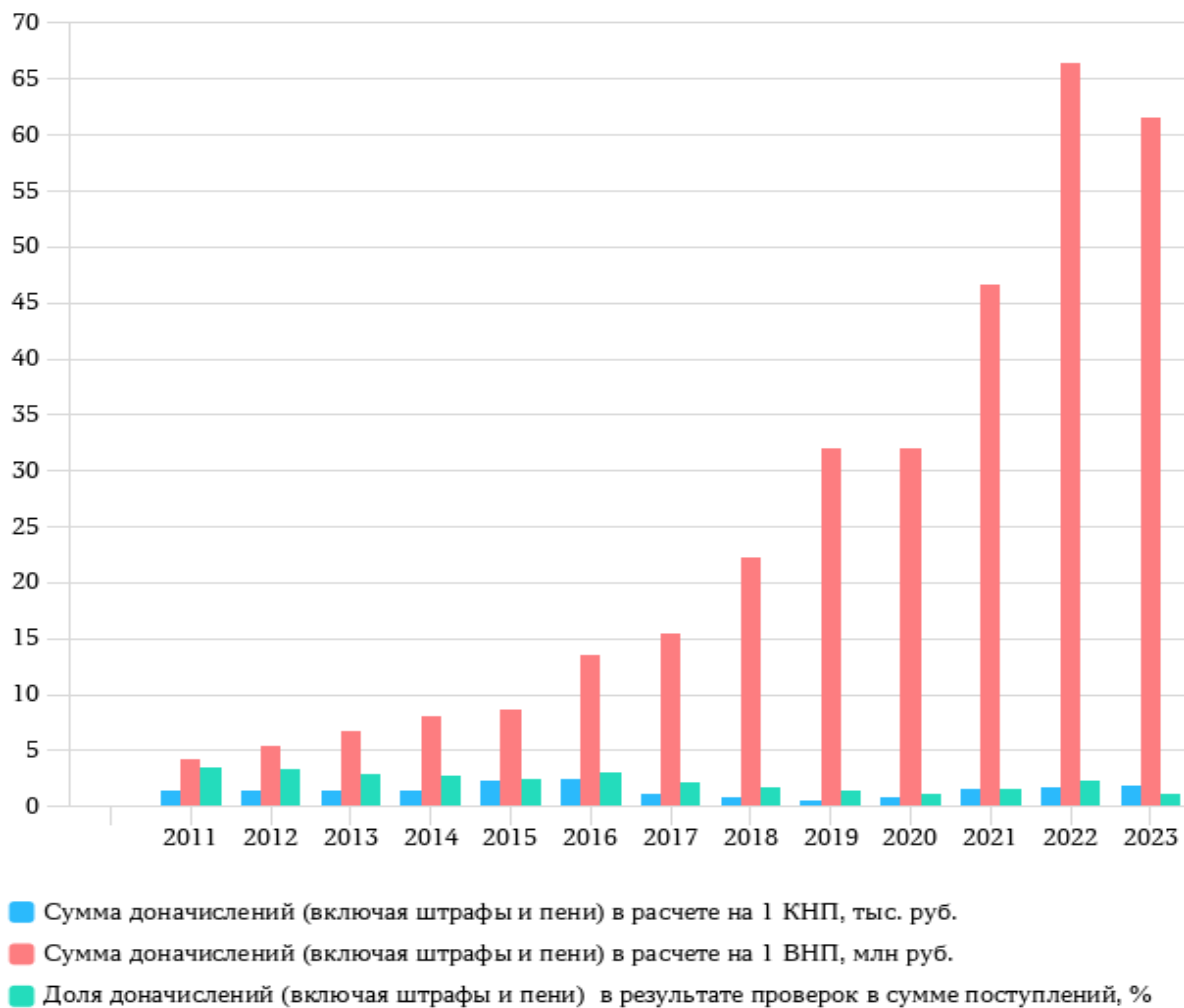


Рисунок 4. Результаты контрольной деятельности налоговых органов, 2011–23 гг.

Источник: составлено автором по данным [7].

Представленные на рисунке 4 данные подчеркивают важность разработки методики расчёта действительных налоговых обязательств, так как она является механизмом контрольной функции налоговых органов, позволяющим увеличивать рост доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Данная тенденция наиболее ярко проявляется в росте доначислений по результатам проведения выездных налоговых проверок. Формирование такой методики является ключевым элементом эффективного налогового администрирования, поскольку оно позволяет не только обеспечить стабильные и предсказуемые налоговые поступления в бюджет, но и способствует повышению качества налогового контроля, укреплению доверия между налогоплательщиками и

государством. Актуальность данного вопроса также подтверждается необходимостью адаптации налогового контроля к новым вызовам и условиям ведения бизнеса, таким как цифровизация экономики и международные транзакции.

Методическая роль ДНО. С одной стороны, отмеченный на рисунке 1 рост самого количества налоговых споров свидетельствует о снижении эффективности налогового администрирования, так как является индикатором «понятности», «непротиворечивости» норм налогового законодательства разъяснительной практики. С другой стороны, рост объемов доначислений в результате определения размера действительных налоговых обязательств налоговыми органами в результате налогового спора свидетельствует об эффективном налоговом контроле. Таким образом, формирование прозрачной, экономически обоснованной и справедливой методики расчета действительных налоговых обязательств способствует повышению эффективности налогового администрирования.

Неоднозначность подходов налоговых органов, налоговых консультантов и налогоплательщиков при формировании действительных налоговых обязательств препятствует эффективной практике взимания налогов, нарушает принцип однозначного толкования и прозрачности налогообложения и налогового администрирования. Например, пп.7 п. 1 ст. 31 НК РФ предусматривает возможность применения расчетного метода при определении ДНО, однако в данной норме отсутствуют методологические подходы к исчислению суммы, определяемой расчетным путем [1].

Важно отметить и то, что концепция определения ДНО напрямую связана с нормами статья 54.1 НК РФ о необоснованной налоговой выгоде, таким образом, расчет ДНО стал реальным инструментом в борьбе с размыванием налоговой базы путем использования фирм-однодневок и офшорных компаний [6].

Анализ категории «действительное налоговое обязательство» действительно важен для улучшения налогового контроля и повышения справедливости налоговой системы в России. В современных условиях, когда экономика становится все более сложной и взаимосвязанной, четкое определение и унификация механизма расчета действительных налоговых обязательств помогают сократить

количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами [5].

Выводы. В рамках настоящей статьи определена роль расчета действительных налоговых обязательств в практике налогового администрирования. Проявляется эта роль в двух аспектах: фискальный и методологический.

Фискальный аспект связан с тем, что финансово расчет ДНО фиксируется в сумме дополнительно начисленных налогов в результате контрольно-аналитической деятельности ФНС России. Как показал анализ, результативность выездного контроля, выражающая в объемах доначислений, несмотря на значительное превышение результативности камерального контроля, имеет общую тенденцию к снижению.

Методический аспект расчёта действительных налоговых обязательств играет ключевую роль в налоговом администрировании. Наличие неоднозначности в методологических подходах может привести к различным последствиям: 1) неравномерное налоговое бремя для разных групп налогоплательщиков; 2) ошибки в расчетах налоговых обязательств, 3) неоднозначность в толковании налоговых норм, 4) рост нагрузки судебную систему, 5) снижение доверия к налоговым органам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Голенев В.В. Расчетный метод определения действительного размера налоговых обязательств: проблемы применения в условиях отсутствия методологических подходов // Юридическая наука. – 2021. – № 1. – С. 20–26.

2. Ильин А.В. Действительное налоговое обязательства налогоплательщика по НДС: проблемы теории и практики // Экономические и гуманитарные науки. – 2020. – № 2 (337). – С. 44–53.

3. Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДФЛ // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – Т. 16, № 5. – С. 125–136.

4. Каверина Э. Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. – 2022.

– Т. 28, № 9(825). – С. 2102–2118. DOI 10.24891/fc.28.9.2102.

5. Клоницкая А.Ю. Порядок определения действительных налоговых обязательств при переквалификации ученических договоров в трудовые // Закон и власть. – 2024. – № 5. – С. 75–79.

6. 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.

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

THE ROLE OF ACTUAL TAX LIABILITIES IN TAX ADMINISTRATION

MELNIKOVA Nadezhda Petrovna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,

Leading Researcher Center for Scientific Research and Strategic Consulting

Financial University under the Government of the Russian Federation

Moscow, Russia

The article examines the aspects of the influence of actual tax liabilities on the quality of tax administration. The relationship between the concepts of "tax liability" and "tax obligation" is considered. It is determined that the key point in determining actual tax liabilities is the identification of the business goal. An assessment of the fiscal effect of applying the methodology for calculating actual tax liabilities in the period from 2006 to 2023 is carried out. It is revealed that the lack of a single unified methodology for determining actual tax liabilities significantly reduces the certainty of tax legislation and the effectiveness of tax control.

Keywords: tax control, tax liabilities, tax audits, tax assessments, tax receipts.