

## Действительный размер налогового обязательства: природа понятия и вопрос добросовестности

*Фалько Родион Ярославович*

*Студент (бакалавр)*

Московский государственный институт международных отношений,

Международно-правовой факультет, Москва, Россия

*E-mail: lane.rodyu@gmail.com*

В 2017 г. в Налоговый кодекс Российской Федерации [2] (далее - НК РФ) была введена ст. 54.1, посвященная пределу осуществления налогоплательщиком своих прав и фактически направленная на борьбу с получением необоснованной налоговой выгоды и недобросовестностью налогоплательщика. До принятия указанной нормы концепция необоснованной налоговой выгоды в российском праве развивалась исключительно благодаря правоприменительной практике [5].

На основании ст. 54.1 НК РФ в судебной практике, в первую очередь, в практике Конституционного суда [3], был выработан также подход об определении действительного налогового обязательства. Действительный размер налогового обязательства можно определить как сумму налогов, которую налогоплательщик обязан уплатить без злоупотреблений своими правами. Вместе с тем, установление действительного размера налогового обязательства в реальной судебной практике не всегда применяется исключительно в отношении недобросовестных налогоплательщиков. В данной статье рассматриваются разнообразные ситуации установления действительного размера налогового обязательства, а также его соотношение с понятием ущерба бюджету и категорией добросовестности налогоплательщика.

Наиболее распространенной ситуацией, при которой устанавливается действительный размер налогового обязательства, является проведение налоговой реконструкции при установлении получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Такая позиция выражена, например, в Письме ФНС, конкретизирующем вопросы применения ст.54.1 [4]. В частности, выделяется применение налоговой реконструкции в отношении налогоплательщиков, создававших формальных документооборот с техническими компаниями, участвовавших в схемах по дроблению бизнеса и переквалификации сделки. В этом случае налоговые органы исходят из того, что необходимо определить, какую сумму налогов должен был бы уплатить налогоплательщик в случае, если бы им не были использованы схемы, приведшие к получению необоснованной налоговой выгоды. В этом понимании размер действительного налогового обязательства можно соотнести с размером ущерба бюджету по следующему принципу: размер ущерба бюджету как следствие противоправного поведения налогоплательщика является разностью между фактически уплаченным размером налогов и действительным размером налогового обязательства.

Вместе с тем, необходимость определения действительного размера налогового обязательства необязательно должна быть связана с недобросовестными действиями налогоплательщика. Например, это касается ситуаций, в которых у компании имеется контролируемая задолженность и подлежат применению правила «тонкой» капитализации. В соответствии со ст.269 НК РФ, при определении размера контролируемой задолженности, включению в расходы подлежат только проценты, не превышающие предельных процентов, тогда как остальные подлежат переквалификации в дивиденды. В этом случае размер действительного налогового обязательства возрастает, поскольку увеличивается размер налоговой базы по налогу на прибыль организаций, однако недобросовестное

намерение по избежанию налогов в действиях налогоплательщика в данном случае не является обязательно присутствующим. Схожая ситуация возникает и при включении в расходы нормируемой рекламы, учтенная стоимость которой не может превышать 1% от выручки: недобросовестность налогоплательщика, по смыслу ст.54.1 и разъяснений ФНС, связана с искажением фактов хозяйственной жизни и экономического смысла сделок, тогда как в случае с нормируемой рекламой экономический смысл сделки не нарушается, однако полный учет затрат на оплату такой рекламы будет противоречить требованиям налогового законодательства.

Другим примером установления действительного налогового обязательства безотносительно необоснованной налоговой выгоды могут являться, например, правила о налогообложении контролируемых иностранных компаний [2]. Обязанности по исчислению и уплате налогов с нераспределенной прибыли таких компаний возникают для налогоплательщика по формальным обстоятельствам, связанным с установлением статуса контролируемой иностранной компании.

Кроме того, допустимо и уменьшение действительного размера налогового обязательства. Например, в кассационном определении от 30 мая 2018г N 81-КГ18-9 ВС РФ [1] признал факт завышения кадастровой стоимости имущества почти в 3,5 раз, что привело к изменению размера действительного налогового обязательства в сторону его уменьшения.

Таким образом, стоит заметить, что установление действительного размера налогового обязательства необязательно сводится исключительно к недобросовестному поведению налогоплательщика несмотря на то, что изначально это понятие возникло именно в связи с рассмотрением спора о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

### Источники и литература

- 1) Кассационное определение Верховного суда Российской Федерации от 30 мая 2018г N 81-КГ18-9
- 2) "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023)
- 3) Определение Конституционного Суда РФ от 25.11.2020 N 2823-О
- 4) Письмо ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"
- 5) Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"