

КОНЦЕПЦИЯ ПОВЫШЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ПРЕФЕРЕНЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Авдеева Валентина Михайловна

Аспирант, ФГБОУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации», г. Москва
valentinavdeeva1998@yandex.ru

THE CONCEPT OF IMPROVING THE EFFECTIVENESS OF TAX CONTROL OVER THE APPLICATION OF CORPORATE INCOME TAX PREFERENCES

V. Avdeeva

Summary. The article presents the results of the study of the issue of the tax control tools for the application of preferences for corporate income tax. The concept of increasing the effectiveness of tax control presented in the article includes two interrelated structural areas: the development of analytical tools at the micro level and the improvement of the assessment of the effectiveness of tax preferences at the macro level. The expected result of the proposed control measures is to reduce violations of the law in terms of the application of tax preferences and increase the effectiveness of their application to achieve socio-economic goals.

Keywords: tax control, tax preferences, multi-level nature of tax control, principles of tax control, risk analysis, risk assessment criteria, performance assessment.

Аннотация. В статье представлены результаты исследования вопроса об инструментарию налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций. Представленная в статье концепция повышения результативности налогового контроля включает два взаимосвязанных структурных направления: развитие аналитического инструментария на микроуровне и совершенствование оценки эффективности налоговых преференций на макроуровне. Ожидаемый результат от предложенных мероприятий контроля заключается в сокращении нарушений законодательства в части применения налоговых преференций и повышении эффективности их применения для достижения социально-экономических целей.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговые преференции, многоуровневый характер налогового контроля, принципы налогового контроля, риск-анализ, критерии оценки рисков, оценка эффективности.

В условиях сравнительно нестабильной экономической ситуации на первый план повестки государственной экономической политики выдвигаются цели по обеспечению сбалансированного развития страны и расширению производственного потенциала отечественной экономики. Для достижения социально-экономических целей государство использует не только прямые методы финансовой поддержки граждан, но и косвенные, в числе которых налоговые инструменты, прежде всего налоговые льготы и преференции. Установленные законодательством преференции по налогу на прибыль организаций не систематизированы, а результативность этих инструментов налогового стимулирования подвергается сомнению в связи с недостаточным темпом инвестиций. Отсюда следует необходимость налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль организаций с целью обеспечения правомерности их применения налогоплательщиками и макроэкономической эффективности как инструментов налогового стимулирования.

Налоговые льготы и преференции имеют близкие по смыслу значения, однако эти инструменты налогово-

го стимулирования имеют различные особенности функционирования. Необходимость четкого разграничения налоговых преференций и налоговых льгот отвечает потребности повышения результативности налогового контроля. Исходя из этого предлагается следующая формулировка понятия налоговой преференции: налоговые преференции представляют собой преимущества, предоставляемые налогоплательщикам для создания благоприятных условий ведения хозяйственной деятельности, включающие в себя инструменты, которые снижают и изменяют налоговое обязательство налогоплательщика, а также позволяют минимизировать административную нагрузку налогоплательщиков [1, С. 99–100]. Следуя этому видению, налоговая льгота представляется более узким понятием, чем понятие налоговой преференция.

Вместе с тем, с точки зрения концептуальной связи с налоговыми преференциями, льготы, сниженные ставки налога, специальные инвестиционные режимы существуют не отдельно, а являются конкретными способами проявления общей идеи — решения значимых государственных социально-экономических задач посредством предоставления налоговых преимуществ хозяйствующим

щим субъектам. В этой связи вышеуказанные элементы преференций по налогам следует рассматривать в качестве форм налоговых преференций.

Новая трактовка преференций по налогам предопределена следующими выявленными особенностями:

- 1) комплексность;
- 2) ориентированность на экономические субъекты;
- 3) территориальный характер;
- 4) широкий спектр целей предоставления.

Если рассматривать налоговые преференции как объект налогового контроля, их особенности определяют необходимость специального подхода к контролю за их применением. Так, комплексность преференций требует учета совокупного влияния налоговых, административных и смешанных элементов на социально-экономическое развитие. Ориентированность на экономические субъекты обуславливает дифференциацию контрольных мероприятий с учетом специфики финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Территориальный характер требует адаптации инструментов налогового контроля к региональной специфике. Широкий спектр целей предоставления преференций предполагает анализ бюджетной эффективности и оценку их вклада в достижение целевых показателей выполнения государственных программ и социально-экономических целей.

Принимая во внимание вышесказанное, можно сделать вывод о целесообразности содержательного подхода к налоговому контролю применения преференций по налогу на прибыль организаций, основанного на взаимодополнении мероприятий налогового контроля на микро- и макроуровнях налогового администрирования.

Налоговый контроль применения преференций по налогу на прибыль организаций на микроуровне осуществляется Федеральной налоговой службой и ее структурными подразделениями. На этом уровне контроль сосредоточен на проверке правильности расчета налоговых обязательств, корректности учета налоговых льгот, сниженных ставок или других форм преференций. Важным аспектом в этой связи является проверка соответствия финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика законодательно установленным требованиям применения преференций. В этом отношении налоговый контроль обеспечивает выявление случаев фиктивного применения преференций или злоупотребления предоставленными преимуществами. Таким образом, конструктивными задачами налогового контроля на микроуровне является проверка достоверности отчетности, минимизация рисков неправомерного применения преференций, а также обеспечение соблюдения налоговой дисциплины.

На сегодняшний день в Российской Федерации налоговые органы сосредотачиваются на проведении камеральных и выездных проверок, в рамках которых происходит выявление нарушений применения налоговых преференций. Сложившийся инструментальный контроль объясняется тем, что в России налоговая система и, в частности, налоговые органы исторически развивались с акцентом на непосредственный контроль за отдельными налогоплательщиками. Рассматривая ретроспективу моделей налогового контроля в России, Адвоката А.С. отмечает, что на начальном этапе формирования налоговой системы проводимые проверочные мероприятия в значительной степени носили характер принуждения, что выражалось в предъявлении обширных требований к предоставленной налогоплательщиками документации [2, с. 40]. В свою очередь действующая модель налогового контроля носит реактивный характер, позволяя оперативно выявлять налоговые правонарушения и обеспечивая поступление налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы, однако зачастую приводит к судебным спорам. Вместе с тем, в последние годы в России наблюдаются попытки развития элементов риск-ориентированного подхода к налоговому контролю применения преференций, что проявляется во внедрении налогового мониторинга для организаций, применяющих преференции.

Представляется необходимым дальнейшее развитие риск-ориентированного подхода в налоговом контроле применения преференций по налогу на прибыль организаций в отношении внедрения критериев оценки рисков нарушений законодательства о налогах и сборах в части преференций.

На макроуровне налоговый контроль включает оценку эффективности применения преференций, которая заключается в анализе влияния инструментов налогового стимулирования на экономический рост, инвестиционную и инновационную активность и региональное развитие. Важно понимание, способствуют ли та или иная преференции достижению целевых показателей социально-экономического развития. Также оценка эффективности необходима, поскольку ее результаты обеспечивают информационную базу для разработки основных направлений налоговой политики. В этой связи субъектами контроля на макроуровне выступают Министерство экономического развития РФ и Министерство финансов РФ.

Вместе с тем, в практическом отношении вопросы оценки эффективности налоговых льгот и преференций остаются актуальными. Это подтверждается данными экспертно-аналитического отчета о налоговых расходах за 2019–2023 годы [4, с. 2]. В отчете указано, что из 145 налоговых расходов, включенных в перечень Российской Федерации на 2020–2022 годы, лишь 69 подлежат

оценке эффективности, для которой разработано 19 методик. Такая ситуация указывает на низкий уровень стандартизации и системности в методиках анализа инструментов налогового стимулирования, что, в свою очередь, ограничивает возможности их рационального использования. Из существующих методик для оценки эффективности преференций по налогу на прибыль организаций наиболее релевантной является методика оценки налоговых расходов, связанных с применением особого режима осуществления предпринимательской деятельности на территории особых экономических зон, предложенная Минфином России. Оценка выпадающих доходов бюджета является распространенным подходом к оценке эффективности налоговых льгот, но ограничивающим объективность оценки действительного экономического эффекта от их предоставления. В этой связи применение подхода к оценке эффективности, учитывающего выявленные особенности преференций по налогам, позволит сформировать более объективную картину результативности преференций по налогу на прибыль организаций, а также обеспечить достижение стратегических целевых ориентиров экономического развития.

Многоуровневый характер налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций детерминирует необходимость дополнительных учитывающих специфику контроля преференций по налогам принципов, которые в свою очередь имеют целевую установку обеспечения результативности контрольных мероприятий. Первоначально традиционные принципы налогового контроля и, в частности, принципы налогового контроля за правильностью исчисления налога на прибыль организаций, сгруппированы их в соответствии с критерием целесообразности их применения в рамках организационно-правового, информационно-аналитического и оценочно-целевого блоков. Представленные блоки принципов дополняются принципом отраслевого контроля, принципом согласованности действий налоговых органов с другими государственными органами, принципом оценки рисков и принципом оценки эффективности преференций. Дополнительные принципы в совокупности с общими принципами налогового контроля следует считать основой для контрольных мероприятий налоговых органов, направленных на проверку соблюдения налогового законодательства в части применения преференций по налогу на прибыль организаций.

Вместе с тем результаты анализа действующего инструментария контроля на микро- и макроуровне позволяют сделать вывод об отсутствии комплексной концепции налогового контроля за применением преференции по налогу на прибыль организаций, нацеленной на повышение результативности налогового администрирования. Более того, контрольные мероприятия

в отношении проверки правомерности преференций по налогу на прибыль организаций не учитывают риски нарушений законодательства, ведь минимизация рисков является эффективным способом снижения нагрузки на налоговые органы за счет сокращения налоговых проверок добросовестных налогоплательщиков.

Риски государства возникают как на микроэкономическом, так и на макроэкономическом уровне налогового контроля. Например, на микроуровне связаны с влиянием налоговых преференций на экономический рост и устойчивость бюджетной системы. Макроэкономически необоснованное предоставление преференций может привести к выпадающим доходам бюджета, снижению эффективности налоговой политики и диспропорциям в распределении налоговой нагрузки между отраслями и регионами. Такой подход к классификации рисков неправомерного применения налоговых преференций основан на специфике институциональной и поведенческой среды налоговых правонарушений, системный анализ которой позволил выявить ключевые макроэкономические и микроэкономические уязвимости государства в части предоставления преференций как инструментов налогового стимулирования.

В результате проведенного анализа для целей совершенствования налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль организаций предлагается включить в концепцию повышения налогового контроля следующие структурные направления: 1) развитие аналитического инструментария для контроля правомерности применения преференций по налогу на прибыль организаций; 2) развитие оценки макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль организаций.

Так, развитие аналитического инструментария для контроля правомерности применения преференций по налогу на прибыль организаций включает разработку критериев оценки налоговых рисков. Предлагается включение следующих критериев оценки рисков, которые могут быть рассчитаны по данным налоговой отчетности за один налоговый период:

- некорректное декларирование признака получателя преференции;
- высокая доля внереализационных доходов в структуре доходов;
- недостаточный объем расходов, связанных с выполнением условий применения налоговых преференций, в структуре расходов;
- несоответствие структуры доходов и расходов характеру налоговых преференций;
- недостаточность объема капитальных вложений для применения налоговых преференций в рамках специальных инвестиционных режимов;

- сумма налоговых преференций в общей сумме исчисленного налога на прибыль организаций превышает среднее значение по отрасли;
- применение налоговых преференций налогоплательщиком при отсутствии или низкой прибыли (убытке);
- несоответствие объема налоговых преференций и выручки по основной деятельности налогоплательщика.

При этом для каждого критерия оценки риска предусматривается система начисления баллов. Балльная оценка в свою очередь зависит от степени отклонения от установленных пороговых значений для каждого критерия. Таким образом, предложенные критерии оценки рисков позволяют классифицировать организации по шести уровням риска: очень низкий, низкий, ниже среднего, средний, высокий и очень высокий. Выбранный диапазон уровней риска предполагает осуществление дифференцированного подхода в выборе инструментов налогового контроля, который предусматривает сосредоточение внимания на организациях с высоким и очень высоким уровнем риска, снижая интенсивность контрольных мероприятий для налогоплательщиков с низкими рисками нарушений законодательства в части преференций по налогу на прибыль организаций. Так, описанный выше подход к развитию аналитического инструментария на микроуровне ориентирован на повышение результативности налогового контроля за счет совершенствования механизма риск-анализа и расширения аналитических возможностей автоматизированной информационной системы контроля.

Второе структурное направление концепции нацелено на развитие оценки макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль организаций. Как правило, оценка эффективности исходит из трех ключевых критериев: экономическая, социальная и бюджетная эффективность. Эти элементы являют-

ся базой для анализа эффективности инструментов налогового стимулирования, поскольку они обеспечивают всестороннюю оценку их воздействия на экономические и социальные процессы. Вместе с этим специфика преференций обуславливает содержательные особенности методического подхода к оценке эффективности, которые требуют оценки эффективности от сочетания нескольких преференций в рамках специальных инвестиционных режимов.

В этой связи необходимо учитывать комплексное применение налогоплательщиком различных налоговых и административно-налоговых инструментов, которые имеют место быть в рамках специальных инвестиционных режимов. Вместе с тем, контексте рассматривается не только их наличие, но и характер их взаимодействия. Некоторые инструменты способны усиливать общий экономический эффект, тогда как другие могут его снижать или даже приводить к снижению налоговых поступлений или созданию условий для нелегитимной налоговой оптимизации. Более того, следует анализировать долгосрочные эффекты от налоговых преференций в целях оценки их влияния на бюджетную устойчивость, инвестиционную активность и экономический рост.

Подводя итог, можно сделать вывод, что представленная концепция повышения результативности налогового контроля направлена на развитие налогового контроля как компоненты налогового администрирования, обеспечивающей выявление рисков нарушений законодательства в части преференций на микроуровне и целостную оценку воздействия налоговых преференций на социально-экономическое развитие государства на макроуровне. Приведенные инструменты, ожидается, с одной стороны, сократят административно-налоговую нагрузку на добросовестных налогоплательщиков, и с другой стороны, способствуют повышению налоговых доходов бюджетов бюджетной системы и создадут условия для устойчивого экономического роста.

ЛИТЕРАТУРА

1. Авдеева, В.М. Налоговые преференции как объект налогового контроля: терминологический аспект / В.М. Авдеева // Инновационное развитие экономики. — 2024. — № 3(81) — С. 97–102.
2. Адвокатова, А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков: специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Адвокатова Алена Станиславовна; Финансовый университет. — Москва, 2019. — 227 с. — Библиогр.: с. 170–192.
3. Майбуров И.А. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» — М.: ЮНИТИДАНА, 2014. — 201 с.
4. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Исследование деятельности кураторов налоговых расходов по осуществлению оценки эффективности налоговых расходов в 2019–2022 годах и истекшем периоде 2023 года (в части льгот, преференций и освобождений, установленных законодательством Российской Федерации по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость и налогу на добычу полезных ископаемых)». — URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/985/sdxt2rejx3igowdrvfjq5u2tcngvs39d.pdf> (дата обращения: 15.03.2025).