

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Крицкий Виталий Иванович

РИСКИ ГОСУДАРСТВА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ И ИХ ОПТИМИЗАЦИЯ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Ряховский Дмитрий Иванович,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2023

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 31 января 2024 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51 корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н.;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Мандрощенко О.В., д.э.н., профессор;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 13 ноября 2023 г.

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Усиление научно-практического интереса к проблеме оптимизации рисков государства в сфере налогообложения продиктована необходимостью создания прозрачной и предсказуемой налоговой среды, в которой организации смогут оптимально использовать свои ресурсы, а государство получит дополнительные доходы в бюджеты бюджетной системы на социальные нужды и инфраструктуру. Налог на прибыль организаций (далее – НПО) является важным регулятором хозяйственных процессов в экономике и одновременно – крупным источником доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

Комплексное исследование налоговых рисков государства, в том числе в сфере налогообложения прибыли организаций, и разработка соответствующих стратегий управления ими поможет снизить неопределенность и создать благоприятные условия для развития экономики.

Вместе с тем в условиях цифровой революции возникают проблемы, которые усиливают актуальность исследования рисков государства в сфере налогообложения прибыли.

Во-первых, затруднена цифровизация налогового контроля НПО. Это обусловлено механизмом его расчета, который требует технически сложного сопоставления затрат и результатов за отчетный период, основанного на специальных сложно алгоритмизируемых правилах.

Во-вторых, корпорации, прежде всего транснациональные, используя цифровые транзакции, имеют возможность избегать факт получения доходов. Это широко известно на международном уровне, где уже принимаются специальные меры по незаконной агрессивной налоговой оптимизации, приводящей к размыванию налоговой базы и перемещению прибыли между юрисдикциями.

Наконец, НПО, в отличие от косвенных налогов, является более зависимым от внешних «шоков» и кризисов, что делает его проблемным источником

наполнения бюджета страны в нестабильных экономических условиях. Помимо того, что НПО зависим от кризисных явлений, он также является одним из наиболее рискованных налогов в стране. Уклонение от уплаты НПО, наряду с НДС, является наиболее часто совершаемым преступлением в сфере налогообложения ввиду того, что НПО довольно демократичен в части определения налоговой базы на основании данных самого налогоплательщика и открытого перечня расходов.

В этой связи эффективный методический подход к идентификации и оценке влияния налоговых рисков по НПО на полноту и своевременность поступления налогов позволит снизить потери доходов бюджетов бюджетной системы, обеспечить справедливое и предсказуемое налогообложение, уменьшить количество налоговых споров, а также способствовать устойчивому экономическому развитию и социальной стабильности.

Степень разработанности темы исследования. Теоретические и прикладные аспекты проблемы управления рисками государства и их оптимизации рассматриваются в работах ряда зарубежных исследователей, среди которых следует отметить A. Cebotari, T. Christopher, B. Clements, J.M. Davis, X. Debrun, T. Fawcett, F. Knight, L. Lusinyan, M. Petrie, D. Schutte, H. Strauss, T. Ter-Minassian.

Значительный вклад в исследование проблем налоговых рисков государства внесли и отечественные ученые, в том числе Г.С. Айтхожина, Н.Г. Викторова, Н.Г. Вишневская, Л.И. Гончаренко, И.Н. Демчук, И.А. Дрожжина, Е.А. Ежова, Е.И. Жукова, Т.В. Зверева, В.В. Лихачева, О.В. Мандрощенко, М.И. Мигунова, Р.М. Нижегородцев, К.В. Новоселов, В.Г. Пансков, Н.А. Пименов, М.Р. Пинская, А.А. Пугачев, Д. И. Ряховский, О.Д. Семенова, Г.Ю. Силкина, Ю.Г. Тюрина, Р.-М.В. Цифрова, Т.А. Цыркунова, Е.Н. Чекулаева, С.И. Чужмарова, Р.Э. Шабаев, М.А. Шелунцова.

Практическим аспектам разработки и внедрения риск-ориентированного подхода к налоговому контролю, в том числе в контексте управления рисками государства в части НПО, посвящены исследования Г.А. Артеменко,

Е.Н. Захарова, В.С. Кравченко, В.В. Рощупкина, С.К. Содномова, А.А. Спиридонова, А.В. Тихонова, Е.Г. Хомутова.

Отмечая весомый вклад исследователей в развитие теории и практики НПО и управления рисками государства по НПО, следует отметить необходимость дальнейшего их системного развития в современных условиях. В частности, требуют дальнейших углубленных исследований теоретические и прикладные аспекты оценки налоговых рисков государства в сфере НПО с учетом современной специфики развития экономики Российской Федерации, в том числе обусловленной процессами цифровизации и быстрого развития новейших информационно-коммуникационных технологий. В этом отношении уже проведенные исследования предметной сферы имеют неполный характер, поэтому требуют дополнения и развития. Все это стало основанием для выбора темы, формулирования цели и задач диссертационной работы.

Целью исследования является развитие теоретических положений и разработка научно-методических и практических рекомендаций по оптимизации рисков государства в сфере налогообложения прибыли организаций в современных условиях экономического развития Российской Федерации.

Для достижения сформулированной цели в работе поставлены и решены следующие **задачи**:

- уточнить понятие риска государства в сфере НПО и выявить особенности управления налоговыми рисками государства в современных условиях экономического развития, связанных с переходом к цифровой экономике;
- обосновать концептуальные положения управления рисками государства на основе анализа уязвимостей, угроз и ущерба в системе НПО;
- разработать научно-методический подход к оценке рисков государства в сфере НПО;
- разработать принципы построения и конструктивные особенности ранжирования категорий рисков государства по НПО;
- обосновать направления по совершенствованию регулирования НПО с целью оптимизации налоговых рисков государства.

Объектом исследования являются экономические отношения между государством и налогоплательщиками-организациями в связи с возникновением, изменением, прекращением налоговых обязательств и обеспечением поступления налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Предметом исследования являются налоговые риски государства в части НПО.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии теории рисков государства в сфере налогообложения прибыли, разработке новых методик идентификации и оценки налоговых рисков государства, путей их оптимизации.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Представлено определение понятия «риск государства по налогу на прибыль организаций», как вероятность расходящегося с государством толкования налогоплательщиками законодательства по налогу на прибыль организаций вследствие наличия конструктивных особенностей налогообложения прибыли, альтернативных подходов к налогообложению, ведущих к несвоевременному и/или не в полном объеме перечислению налога в бюджеты бюджетной системы России. Отличительной особенностью предложенного определения выступает выделение неформализованности системы налогообложения прибыли, возможности альтернативных подходов в части определения доходов и расходов, а также «угроз» со стороны налогоплательщиков и нанесенного бюджетам бюджетной системы ущерба. Основанный на возможности различного толкования законодательства, отсутствии закрытого перечня и порядка определения доходов и расходов подход, теоретически обосновывает необходимость управления рисками по НПО, исходя из предложенных двух основных этапов: а) выявление и понимание рисков, в том числе их анализ и оценка; б) управление рисками с целью их оптимизации на основе теоретического обоснования возможности применения метода Дельфи для целей организации контрольной работы государственных органов по зонам риска.

2) Определены концептуальные положения управления рисками государства в сфере НПО в России, основанные на проведении комплексных исследований, включающих теоретико-методологический, научно-аналитический уровни, а также уровень методических и практических рекомендаций с учетом специфики современных процессов развития налогового администрирования в условиях цифровизации и применения новейших информационно-коммуникационных технологий. Это позволяет обосновать необходимость использования нового методического подхода к государственному контролю НПО, который будет учитывать уязвимости системы налогообложения прибыли, угрозы со стороны налогоплательщиков и потенциальный ущерб доходной части бюджетов бюджетной системы, а также базироваться на традиционных принципах и процессах управления рисками.

3) Обоснован научно-методический подход к оценке рисков государства в сфере НПО на основе использования метода интерактивного прогнозирования (метода Дельфи), базирующийся на обработке оценочных суждений экспертов на нарушения, которые имеют наибольшую вероятность их выявления, а также связаны с большой угрозой существенной недоплаты НПО. Выбор метода экспертных оценок для количественной характеристики налоговых рисков обоснован следующими основными причинами: а) необходимая для оценки рисков информация часто является закрытой; б) имеют место факторы, которые не поддаются параметризации; в) присутствуют альтернативные точки зрения относительно оценки идентичных рисков государства по НПО; г) разработанный метод позволяет оценить вероятность налоговых рисков и их влияние на своевременность и полноту уплаты налогоплательщиками НПО.

4) Обоснованы принципы построения и конструктивные особенности налогового контрольного «светофора», который содержит ранжированные на три категории риски государства по НПО, рассчитанные на основе экспертных оценок вероятности наступления и масштабов влияния характерных нарушений законодательства Российской Федерации по НПО на налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы. Разработанный алгоритм оценки рисков

государства по НПО позволяет выявить наиболее рискованные нарушения налогоплательщиками законодательства по НПО, повышая наглядность соответствующими индикаторами цвета: красное поле – риск высокий (оценка от 15 до 25); желтое поле – риск средний (оценка от пяти до 14); зеленое поле – риск низкий (оценка от одного до четырех), и, соответственно, оптимизировать контрольную работу по зонам риска совершения налоговых правонарушений.

5) Обоснованы направления оптимизации рисков государства в сфере НПО на основе научно-методического обеспечения развития автоматизированного контроля деклараций по НПО и поэтапного внедрения АСК «Налог на прибыль»: 1 этап - для крупнейших налогоплательщиков, которые стоят на учете в межрегиональных инспекциях; 2 этап - для крупнейших налогоплательщиков, которые стоят на учете в межрайонных инспекциях; 3 этап - для налогоплательщиков с оборотом свыше 800 млн руб. в год; 4 этап – для остальных налогоплательщиков.

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических положений и научно-методических подходов к идентификации и оценке налоговых рисков государства в сфере НПО. Сформулировано понятие риска государства по НПО с учетом альтернативных подходов к формированию налоговой базы налога, имеющего фискальное и регулирующее значение.

К элементам приращения научного знания, имеющим наибольшее теоретическое значение, относятся концептуальные положения процесса управления рисками государства в сфере НПО, в частности, уточнение понятия рисков государства в сфере НПО, теоретическое обоснование выбора метода Дельфи, а не количественных методов оценки рисков, в условиях развития цифровизации бизнес-процессов.

Практическая значимость работы состоит в том, что предложенные научно-методические подходы и практические рекомендации к идентификации, оценке, анализу и управлению налоговыми рисками государства по НПО могут быть использованы налоговыми органами для повышения эффективности их деятельности в сфере налогового администрирования. Наиболее существенное

практическое значение, в частности, имеет выбор метода Дельфи для использования при идентификации и оценке налоговых рисков и научно-практические рекомендации по совершенствованию нормативно-правового регулирования НПО и управления налоговыми рисками.

Методология и методы исследования. Методология выполненного исследования включает теоретический и эмпирический уровни, а также выбор адекватного научного инструментария, исследовательских процедур и техник. В частности, при выполнении работы использовался широкий спектр методов: общенаучных – системный подход, анализ и синтез – для построения общей логики и структуры исследования и обоснования концептуальных положений управления налоговыми рисками государства; специальных – экономический, статистический и эконометрический анализ, эвристические методы прогнозирования и принятия сложных решений, в том числе метод Дельфи – для разработки риск-ориентированного подхода к государственному контролю за НПО, обоснованию рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования НПО и управлению налоговыми рисками.

Положения, выносимые на защиту:

1) Теоретическое обоснование нового взгляда на процесс идентификации и оценки рисков государства по НПО на основе применения метода Дельфи ввиду ограниченного режима доступа к необходимой информации и наличия факторов, не поддающихся параметризации (С. 15-31).

2) Риск-ориентированный подход налоговых органов к контролю за уплатой НПО, основанный на использовании качественной оценки рисков с учетом наличия конструктивных особенностей и альтернативных подходов к налогообложению прибыли (С. 31-37).

3) Механизм оптимизации рисков государства в области НПО на основе использования поэтапного алгоритма идентификации и оценки рисков с применением метода Дельфи и получения контролируемой обратной связи по статистическому «групповому ответу», достижение консенсуса в части оценки вероятности наступления и масштабов налогового риска (С. 64-80).

4) Направления совершенствования управления налоговыми рисками государства с целью оптимизации исходя из матрицы рисков и развития автоматизированного контроля деклараций по НПО и поэтапного внедрения АСК «Налог на прибыль» (С. 81-117).

5) Методический подход к идентификации и оценке налоговых рисков по НПО для целей организации налогового контроля, базирующийся на обработке оценочных суждений экспертов по видам и уровню вероятности недопоступления НПО в бюджеты бюджетной системы (С.117-124).

Теоретическую базу исследования составили работы отечественных и зарубежных исследователей, посвященные теоретическим аспектам НПО, а также специальным вопросам управления налоговыми рисками государства, в том числе рисками государства по НПО, нормативно-правовые акты международных организаций и отдельных стран мира, в том числе России, регулирующие вопросы управления налоговыми рисками.

Информационная база исследования представлена нормативно-правовыми актами России по НПО и налоговому контролю, официальными данными Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России), Федеральной службы государственной статистики (далее – Росстат), межгосударственными стандартами (далее – ГОСТ), а также материалами влиятельных международных организаций (Организации экономического сотрудничества и развития, Международного валютного фонда, Европейской комиссии, Всемирного банка и др.).

Область исследования диссертации соответствует пункту 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов и выводов исследования обеспечивается применением адекватных методов исследования, использованием широкого спектра научных трудов отечественных и зарубежных ученых и практиков по проблемам рассматриваемой предметной сферы,

нормативно-правовых актов о налогообложении в России. Это позволило всесторонне исследовать проблемы управления налоговыми рисками государства, обосновать необходимость применения нового риск-ориентированного подхода к государственному контролю за НПО с использованием метода интерактивного прогнозирования, основанного на математической обработке экспертных оценок, а также разработать налоговый «светофор» рисков характерных нарушений законодательства России по НПО и пакет рекомендаций, направленный на совершенствование нормативно-правового регулирования НПО и управления налоговыми рисками в Российской Федерации. Также достоверность результатов и выводов диссертации подтверждается использованием в работе большого массива объективных данных и экспертных оценок, характеризующих разные аспекты управления налоговыми рисками государства, а также апробацией выдвинутых в диссертации научных положений, научно-методических и практических рекомендаций.

Основные положения работы, а также результаты проведенного исследования были апробированы и обсуждались на следующих научных мероприятиях: на Научном студенческом фестивале «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России» (Москва, Финансовый университет, 19 декабря 2020 г.); на Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя» (Москва, Финансовый университет, 22-27 марта 2021 г.); на IV Научно-практической конференции «Налоговая безопасность бизнеса» (Москва, Журнал «Практическое налоговое планирование», Журнал «Налоговые споры», 4 июня 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Евразийская налоговая неделя» (Москва, Финансовый университет, 4-9 апреля 2022 г.).

Результаты диссертации применяются в практической деятельности Контрольного управления ФНС России, в частности, используется разработанный в диссертации методический подход к идентификации налоговых рисков по НПО для целей выездного налогового контроля. Разработанный метод позволяет

оценить вероятность налоговых рисков и их влияние на своевременность и полноту уплаты налогоплательщиками НПО.

Результаты и выводы исследования используются Департаментом налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налоговые споры и налоговое администрирование», «Организация и методика налогового консультирования».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации отражены в 5 работах общим объемом 4,75 п.л. (авторский объем 3,95 п.л.) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью, задачами и общей логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы из 143 наименований, списка иллюстративного материала и 10 приложений. Текст диссертации изложен на 165 страницах, содержит 35 таблиц и 10 рисунков.

II Основное содержание работы

В соответствии с поставленными целью и задачами рассмотрены три взаимосвязанных группы вопросов.

Первая группа вопросов посвящена теоретическим положениям управления рисками государства в сфере НПО, включающим исследование понятия рисков государства, систематизацию особенностей управления налоговыми рисками государства в современных условиях и разработку концептуальных положений управления рисками государства в сфере НПО в России.

С целью формирования теоретических положений в части рисков государства по НПО обобщены теоретические подходы к определению понятий

«риск», «налоговый риск», «налоговый риск государства». На основе проведенного анализа научно-практических работ по проблеме исследования теоретических и научно-методических положений современного риск-менеджмента уточнено определение понятия «риск государства по НПО» как вероятности нарушения налогоплательщиками законодательства по НПО, которое вследствие наличия конструктивных недостатков системы налогообложения прибыли, ведет к несвоевременному и/или не в полном объеме перечислению налога в бюджет. Отличительной особенностью данного определения является учет уязвимости системы налогообложения прибыли организаций, а также угроз со стороны налогоплательщиков и нанесенного бюджету ущерба.

В рамках исследования систематизированы особенности управления налоговыми рисками государства в условиях глобализации и цифровизации. Показано, что в современных условиях развития мировой экономики в управлении налоговыми рисками государства на первый план выходят три особенности: а) негативное влияние новых видов налоговых рисков, присущих цифровой экономике, на фискальную функцию налоговых органов; б) оптимизация управления налоговыми рисками государства с использованием цифровых технологий; в) усиление роли превенции налоговых рисков государства через активное привлечение налогоплательщиков к самостоятельному управлению их налоговыми рисками, в том числе путем внедрения цифровых технологий.

Опираясь на базовые принципы управления, предложены концептуальные положения управления рисками государства в сфере НПО в России. Как результат соблюдения данных принципов, процесс управления рисками государства по НПО в России представлен непрерывным циклом, который состоит из двух основных этапов: выявления и понимания рисков, а также управления такими рисками отражен на рисунке 1.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Процесс управления рисками государства в части НПО

Для целей дальнейшего исследования предметной области разработаны концептуальные положения управления рисками государства в сфере НПО в Российской Федерации, предусматривающие его системное обоснование на теоретико-методологическом, научно-аналитическом и научно-методическом уровнях с учетом специфики современных процессов развития налогового администрирования в условиях цифровизации и применения новейших информационно-коммуникационных технологий, представленные на рисунке 2.

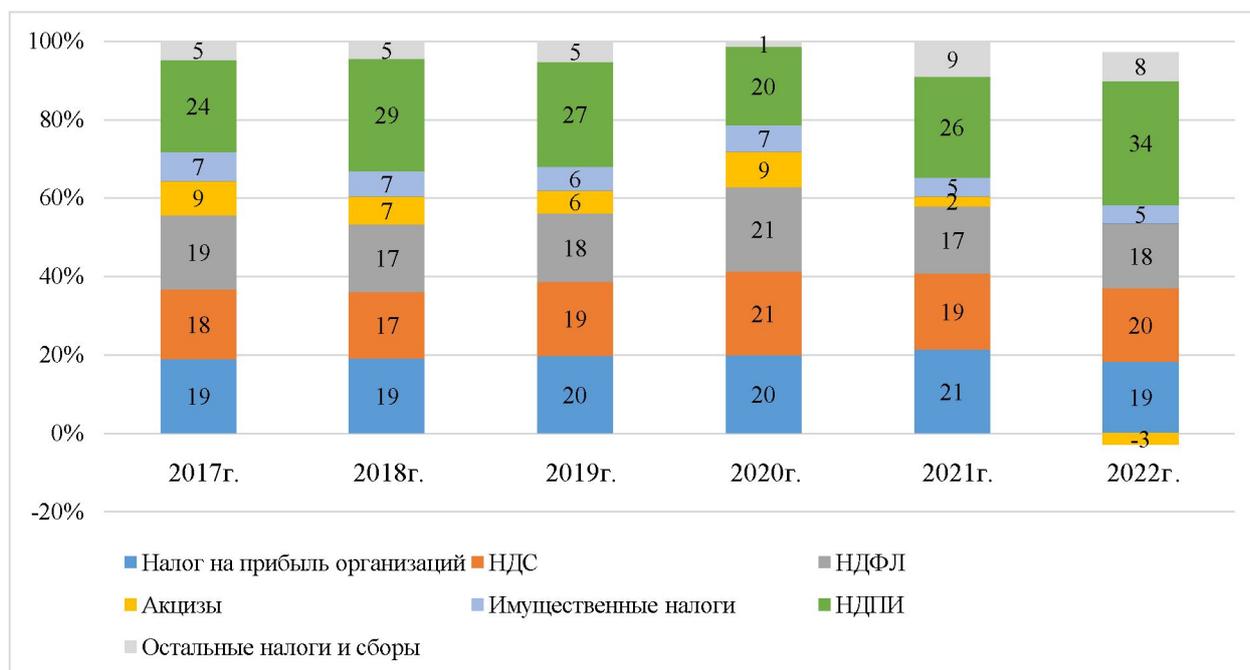


Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Концептуальные основы исследования налоговых рисков государства по НПО

Вторая группа вопросов связана с анализом альтернативных подходов к оценке налоговых рисков государства по НПО с учетом уязвимости системы налогообложения прибыли, а также «угроз» со стороны налогоплательщиков и нанесенного бюджету ущерба.

Поступления в бюджетную систему налоговых доходов от НПО, составляющие существенную долю консолидированного бюджета Российской Федерации показаны на рисунке 3. Вместе с тем НПО, в отличие от косвенных налогов, является более зависимым от внешних шоков и кризисов, что делает его ненадежным источником наполнения бюджета страны в нестабильных экономических условиях.



Источник: составлено автором по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы <https://www.nalog.gov.ru>

Рисунок 3 – Структура налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, в процентах

Анализ уязвимостей НПО позволил выявить, что, с одной стороны, они связаны с дискуссионностью вопроса о целесообразности сохранения традиционного подхода к НПО в условиях глобализации и цифровизации. С другой стороны, данный вопрос лежит в плоскости конструктивных недостатков НПО, которые во многом обусловлены неоднозначными нормами законодательства, регулирующего уплату данного налога. Все это влечет возникновение «угроз» со стороны налогоплательщиков, связанных с нарушением законодательства Российской Федерации по НПО, вариативность которых зависит от особенностей хозяйствующих субъектов (их размеров, значения для экономики страны, положения в обществе, возможностей лоббирования и защиты интересов, налоговой истории и т.д.).

Столкновение уязвимостей и угроз может привести к материальному и нематериальному ущербу. Первый проявляется в несвоевременном и/или не в полном объеме перечислении НПО в бюджет, а также ростом расходов ФНС России, связанных с администрированием НПО и проведением контрольных процедур, в том числе, выездных налоговых проверок. Второй связан

с причинением вреда общественным отношениям, в том числе, нарушением условий справедливой конкуренции, ростом размеров теневой экономики, подрывом института доверительных отношений между налогоплательщиками и ФНС России.

Анализ действующих методов идентификации и оценки рисков по НПО, реализуемый в рамках риск-ориентированного подхода к контрольно-надзорной политике России, показал, что камеральные проверки на сегодня не достигают в полной мере своей цели – контроля за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Вместе с тем внедрение предпроверочного анализа существенно повышает эффективность планирования выездных налоговых проверок, позволяя заранее выявлять зоны налоговых рисков государства, рассчитывать приблизительные суммы потенциальных доначислений, оценивать экономическую целесообразность и эффективность проведения выездной налоговой проверки в отношении той или иной организации.

Важным этапом выполненного исследования стало выделение перечня характерных нарушений законодательства Российской Федерации в сфере НПО. К данным нарушениям отнесены те, которые имеют наибольшую вероятность их выявления, а также связаны с потенциально большими масштабами угрозы существенной недоплаты НПО. Обосновано, что именно эти нарушения должны стать основой нового риск-ориентированного подхода к государственному контролю НПО.

Анализ альтернативных подходов к оценке налоговых рисков государства в России позволил, помимо известных преимуществ, выделить также их недостатки. Во-первых, эти подходы основаны на статистических данных, которые не могут в полной мере отражать особенности текущей ситуации, так как часто они недостаточно высокого качества, без должных аналитических разрезов и детализации. Во-вторых, они не учитывают сложность системы НПО, ее уязвимость и возможные угрозы со стороны налогоплательщиков. В-третьих, не предусматривают возможности использования опыта экспертов

(«коллективного разума») в сфере оценки налоговых рисков государства, а соответственно ограничивают широту взглядов на исследуемую проблему.

Опираясь на полученные результаты критического анализа, в качестве альтернативного подхода к оценке налоговых рисков государства в сфере НПО предложен риск-ориентированный подход к государственному контролю НПО на основе метода интерактивного прогнозирования. Он основан на математической обработке оценок, выполненных группой экспертов по методу Дельфи, который позволяет формировать количественную характеристику налоговых рисков. Схематично процесс представлен на рисунке 4.

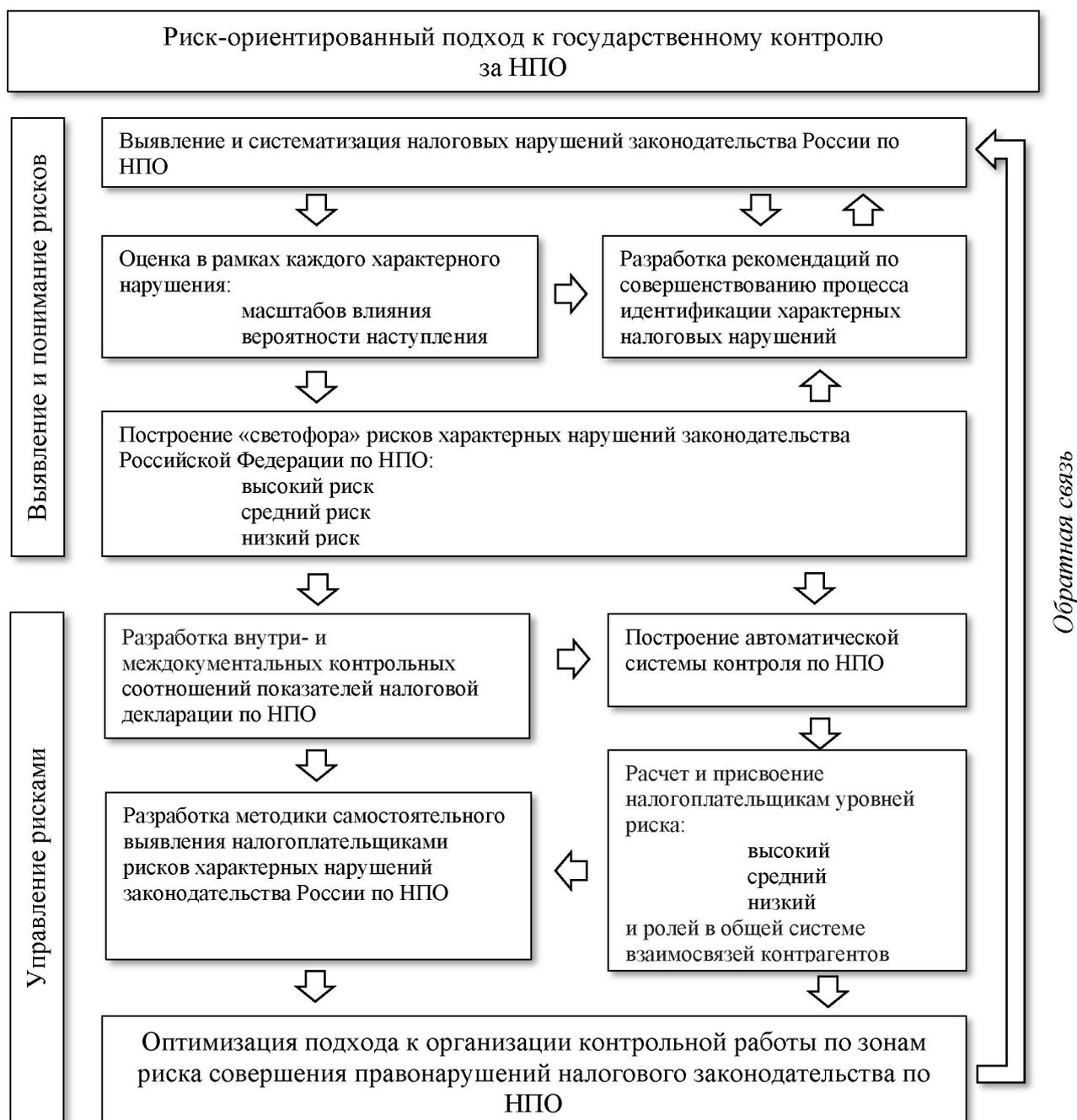
Выбор метода экспертных оценок как методологической основы для разработки риск-ориентированного подхода к государственному контролю НПО обоснован тем, что:

- риски государства по НПО являются сложными;
- необходимая для оценки рисков информация часто неполная и закрытая;
- существуют факторы, которые влияют на риски, но не поддаются параметризации;
- присутствуют альтернативные точки зрения относительно оценки тех или иных рисков государства по НПО;
- отсутствует возможность предусмотреть все потенциальные последствия рисков государства по НПО при статистическом анализе и прогнозировании.

Третья группа вопросов посвящена оптимизации рисков государства в сфере НПО, предусматривающей разработку и апробацию риск-ориентированного подхода к государственному контролю НПО на основе метода экспертных оценок.

Сформулированные концептуальные положения управления рисками государства в сфере НПО позволили разработать научно-методический подход к оценке рисков государства НПО, особенностью которого является, с одной стороны, его направленность на оценку характерных нарушений законодательства Российской Федерации по НПО, а с другой стороны, – на расчет и присвоение

уровней риска самим налогоплательщикам. Данный подход представлен на рисунке 4.



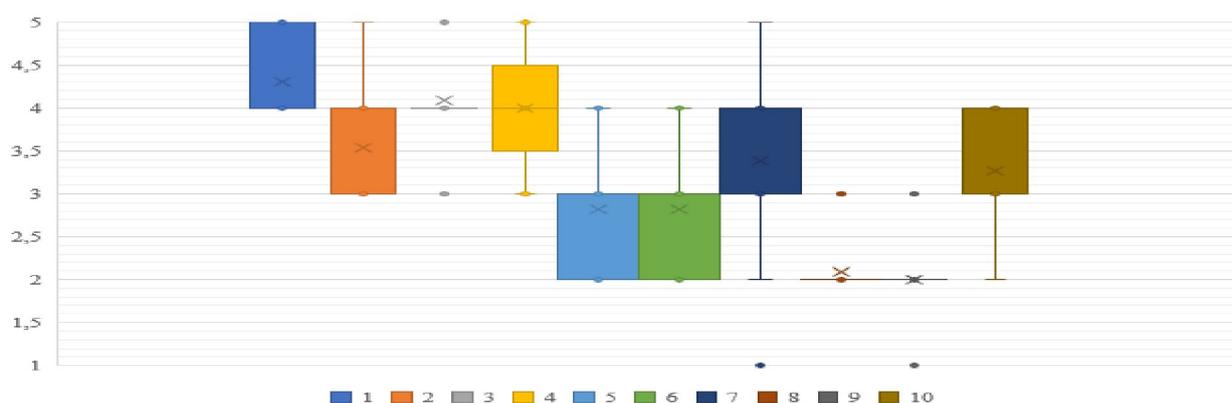
Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Общая концепция риск-ориентированного подхода к государственному контролю НПО

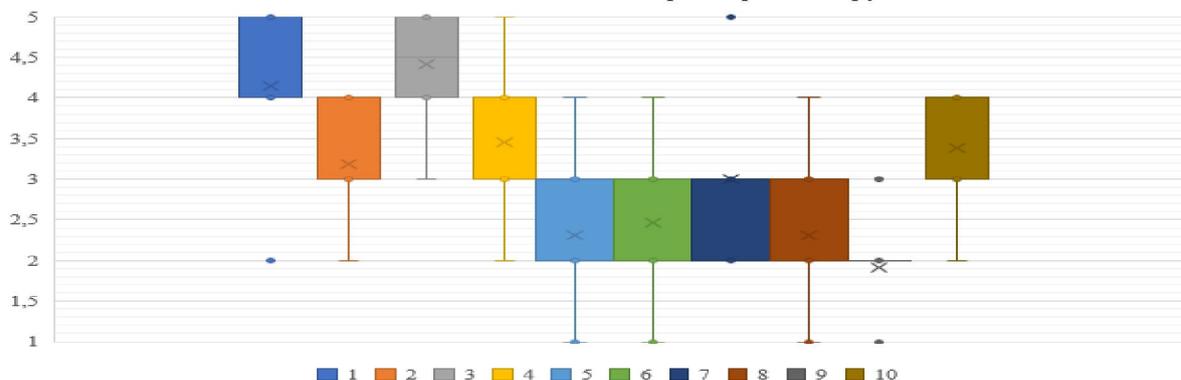
Как результат, на первом этапе предполагается построение матрицы рисков характерных нарушений законодательства Российской Федерации по НПО, разработка внутри- и междокументальных контрольных соотношений показателей налоговой декларации по НПО, идентификация характерных нарушений законодательства России.

На втором этапе осуществляется оптимизация контрольной работы по зонам риска совершения налоговых правонарушений методом Дельфи, предполагающим квазианонимность ответов экспертов, итерационность процесса идентификации и оценки рисков, получение контролируемой обратной связи по статистическому «групповому ответу», достижение консенсуса в части оценки вероятности наступления и масштабов влияния характерных нарушений законодательства Российской Федерации по НПО.

В исследовании выбранным методом приняли участие 11 ведущих в России специалистов в сфере НПО (представители ФНС России, научных и учебных заведений). Результатом реализации 4-х раундов стали количественные данные, которые представляют собой результаты экспертных оценок вероятности наступления каждого из отобранных характерных нарушений законодательства России в части НПО, а также оценок масштабов их влияния на своевременное и/или в полном объеме поступление налогов в бюджет, представленных на рисунке 5.



а. Оценка масштаба влияния характерных нарушений



б. Оценка вероятности наступления характерных нарушений

Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Диаграммы размаха по результатам Раунда № 3

На основе полученных данных были рассчитаны риски государства по НПО и построен «светофор» рисков, представленный в таблице 1, где они распределены по трем основным категориям с соответствующими индикаторами цвета:

красное поле – риск высокий (оценка от 15 до 25);

желтое поле – риск средний (оценка от 5 до 14);

зеленое поле – риск низкий (оценка от 1 до 4).

Таблица 1 – Светофор характерных рисков и нарушений законодательства Российской Федерации по НПО по результатам исследования методом Дельфи

Категория риска	Индикатор цвета	Характерное нарушение	Масштаб влияния	Вероятность наступления
Высокий	Красный	Необоснованное завышение расходов путем оформления сделок с фирмами-однодневками (документы, представленные налогоплательщиком в подтверждение расходов, содержат недостоверные и неподтвержденные данные, соответственно не могут служить в качестве документов, подтверждающих расходы в целях исчисления налога на прибыль организаций) и взаимозависимыми лицами при отсутствии реальности операций по документам, содержащим недостоверные сведения	высокий	высокая
		Сотрудничество с недобросовестными контрагентами	высокий	высокая
Средний	Желтый	Занижение налоговой базы в результате применения схемы дробления бизнеса с использованием взаимозависимых лиц	высокий	средняя
		Невыполнение организацией условий, предусмотренных налоговым законодательством для применения налоговых льгот	высокий	средняя
		Заключение сделки с аффилированным лицом на нерыночных условиях	значительный	средняя
		Наличие «чужих» расходов, когда операции оплачены одним лицом из группы компаний в пользу другого (cost sharing)	значительный	средняя
		Не отражение во внереализационных доходах кредиторской задолженности по ликвидируемому кредитору или с истекшим сроком давности	значительный	средняя
		Нарушение правил трансфертного ценообразования	значительный	низкая
Низкий	Зеленый	Отнесение в состав расходов личных расходов руководителя (учредителя) организации	умеренный	низкая
		Неправомерное отнесение отдельных связанных с производством товаров (работ, услуг) затрат к косвенным расходам, в случае наличия реальной возможности отнести их к прямым, применив экономически обоснованные показатели	умеренный	низкая

Источник: составлено автором.

Из таблицы 1 видно, что наиболее рискованными характерными нарушениями законодательства Российской Федерации по НПО оказались оформление сделок с организациями-однодневками и взаимозависимыми лицами при отсутствии реальности операций по документам, содержащим недостоверные сведения, а также сотрудничество с недобросовестными контрагентами.

Такие результаты в целом соответствуют общей тенденции, согласно которой ФНС России максимальное внимание уделяет превенции именно этих типов нарушений, для чего использует 12 критериев Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, а также автоматизированные сервисы, дающие налогоплательщикам возможность проверять надежность своих контрагентов.

Разработанный «светофор» рисков позволит оптимизировать контрольную работу по зонам риска совершения налоговых правонарушений, а именно:

- для организаций с высоким уровнем риска будет проводиться отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок, а также проведение контрольных мероприятий;

- для организаций со средним уровнем риска будет проводиться мониторинг и предупреждение совершения налоговых нарушений по НПО, разъяснение норм законодательства, отказ от штрафов при добровольном уточнении и уплате НПО, а также проведение необходимых контрольных мероприятий.

- для организаций с низким уровнем риска будет проводиться информирование и консультирование на фоне обеспечения комфортных условий для ведения хозяйственной деятельности и уплаты налогов.

Четвертая группа вопросов связана с обоснованием рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования НПО и управлению налоговыми рисками

Полученные в ходе исследования методом экспертных оценок качественные данные легли в основу формирования пакета рекомендаций по совершенствованию нормативно-правового регулирования НПО и управлению налоговыми рисками в Российской Федерации.

Наиболее значимыми рекомендациями являются:

- введение в декларацию по НПО расшифровки регистров доходов и расходов по аналогии с декларацией по НДС, а именно предоставление кодов видов доходов, кодов видов расходов, наименования контрагента, ИНН, КПП, суммы;

- разработка и внедрение внутри- и междокументальных контрольных соотношений показателей налоговой декларации по НПО для проверки соответствия между различными показателями декларации по НПО, а также проверки соответствия между показателями декларации по НПО и декларации по НДС (в том числе по прямым операциям, которые имеют одинаковый порядок отражения по факту совершения при расчете НДС и НПО);

- внесение изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части наделения налоговых органов полномочиями по истребованию документов в рамках неподтвержденных операций, когда регистр расходов не сходится с регистром доходов контрагента (по аналогии с НДС), а также выведение из-под режима налоговой тайны обезличенных налоговых сведений по НПО (при добровольном согласии налогоплательщиков).

- разработка и внедрение автоматизированной системы налогового контроля АСК «Налог на прибыль» (по аналогии с АСК «НДС»), функциями которой станут анализ деклараций по НПО, сверка данных контрагентов, автоматический поиск расхождений.

Внедрить АСК «Налог на прибыль» в качестве пилотного проекта ФНС России рекомендуется в 4 основных этапа:

Первый год, этап 1 – внедрение АСК «Налог на прибыль» для крупнейших налогоплательщиков, которые стоят на учете в межрегиональных инспекциях;

Второй год, этап 2 – внедрение для крупнейших налогоплательщиков, которые стоят на учете в межрайонных инспекциях;

Третий год, этап 3 – внедрение для налогоплательщиков с оборотом свыше 800 млн руб. в год;

Последующие годы, этап 4 – постепенное распространение на остальных налогоплательщиков.

Внедрение АСК «Налог на прибыль» позволит проводить автоматизированный арифметический контроль декларации по НПО с использованием внутрیدокументальных и междокументальных контрольных соотношений, а также в оперативном порядке актуализировать «светофор» рисков характерных нарушений законодательства России по НПО.

Разработанный риск-ориентированный подход к государственному контролю НПО имеет ряд преимуществ как для ФНС России и отдельно взятых налогоплательщиков НПО, так и для бизнес-среды в целом. На уровне ФНС России – это автоматизация процесса контроля по НПО, оптимизация подходов к организации контрольной работы по зонам риска совершения налоговых правонарушений, оптимизация финансовых и временных издержек на проведение выездных налоговых проверок, а также управление налоговыми рисками государства через превенцию девиантного поведения налогоплательщиков. На уровне предприятий очевидным преимуществом является уменьшение контрольного давления на добросовестных налогоплательщиков, возможность получения более качественной методологической и методической поддержки от ФНС России, улучшение ее сервисов, а также возможность добровольно проверять добросовестность своих контрагентов и самостоятельно выявлять и оптимизировать свои налоговые риски.

III Заключение

В исследовании обоснована необходимость научно-методического обоснования и практического применения риск-ориентированного подхода к государственному контролю НПО в России. В рамках этого подхода разработан налоговый «светофор» рисков нарушений законодательства Российской Федерации по НПО, а также сформулированы рекомендации

для оптимизации нормативно-правового регулирования НПО и управления налоговыми рисками в России.

Применение результатов исследования позволит повысить эффективность налогового контроля НПО и увеличить налоговые поступления в бюджет, при этом снижая транзакционные издержки для налоговых органов и налогоплательщиков.

Разработанные научно-методические положения также позволят оптимизировать налоговые риски государства по НПО через превенцию девиантного поведения налогоплательщиков. Это приведет к уменьшению финансовых и временных издержек для налоговых органов и налогоплательщиков, а также сокращению количества налоговых проверок.

Результатом также будет повышение сервисов ФНС России, улучшение конкурентной среды в экономике России и укрепление доверительных отношений между налогоплательщиками и ФНС России.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Крицкий, В.И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля / В.И. Крицкий, Д.И. Ряховский // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41-48. – ISSN 2308-9407.

2. Крицкий, В.И. Проблемы налогового администрирования налога на прибыль организаций, сравнение моделей администрирования НДС и налога на прибыль / В.И. Крицкий // Modern Economy Success / Успехи современной экономики. – 2021. – № 3. – С. 151-154. – ISSN 2500-3747. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://mes-journal.ru/archives/10354> (дата обращения: 25.09.2023).

3. Крицкий, В.И. Цифровизация налогового администрирования и цифровые сервисы ФНС России как фактор снижения рисков государства и налогоплательщиков в сфере налогообложения, создания комфортной среды для взаимодействия и уплаты налогов / В.И. Крицкий, Е.И. Анисимова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 37-42. – ISSN 2308-9407.

4. Крицкий, В.И. Налогообложение прибыли организаций: анализ уязвимостей, рисков и угроз государству / В.И. Крицкий // Бизнес. Образование. Право. – 2023. – № 2 (63). – С. 160-167. – ISSN 1990-536X.

5. Крицкий, В.И. Риск-ориентированный подход к государственному контролю за налогообложением прибыли организаций на основе метода Дельфи / В.И. Крицкий // Экономика. Налоги. Право. – 2023. – № 2. Том 16. – С.137-150. – ISSN 1999-849X.