

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

На правах рукописи

Авдеева Валентина Михайловна

ИНСТРУМЕНТАРИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПРИМЕНЕНИЯ ПРЕФЕРЕНЦИЙ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

5.2.4. Финансы

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Гончаренко Любовь Ивановна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2025

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические основы налогового контроля применения налоговых преференций	16
1.1 Преференции по налогам как объект налогового контроля.....	16
1.2 Теоретико-методические особенности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций	33
Глава 2 Оценка современного состояния налогового контроля применения налоговых преференций	59
2.1 Анализ действующих форм и методов налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций на микроуровне	59
2.2 Оценка макроэкономической эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль организаций	70
2.3 Анализ институциональной и поведенческой среды рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций	90
Глава 3 Совершенствование налогового контроля применения налоговых преференций	105
3.1 Концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций	105
3.2 Моделирование экономического эффекта совершенствования налогового контроля	128
Заключение	138
Список сокращений и условных обозначений.....	144
Список литературы	145
Список иллюстрированного материала	166

Приложение А Аналитический обзор научных позиций по дефиниции «налоговые преференции»	168
Приложение Б Реестр преференций по налогу на прибыль организаций в форме пониженных налоговых ставок	170
Приложение В Сравнительная характеристика применяемых подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования	173
Приложение Г Балльная оценка пороговых значений критериев оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций	176
Приложение Д Сводные данные из налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций	178

Введение

Актуальность темы исследования. Достижение общенациональных целей требует обеспечения сбалансированного развития страны и расширения производственного потенциала отечественной экономики. Реализация социальных и экономических задач, а также осуществление общей внутренней и внешней политики Российской Федерации как демократического федеративного правового и социального государства обеспечивается финансовыми ресурсами. Налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы занимают ведущее место в формировании их доходной части. Согласно данным Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России), налоговые доходы бюджета в 2024 году составили 56,3 трлн руб., что на 9,5 трлн руб. или на 20,3% больше, чем в 2023 году. Доля налога на прибыль организаций (далее – налог на прибыль) составила 18,5% всех налоговых поступлений. Финансовая стабильность и поступательный экономический рост государства напрямую зависят от эффективного функционирования налоговой системы.

Для достижения социально-экономических целей государство использует не только прямые методы финансовой поддержки субъектов финансово-хозяйственной деятельности, но и косвенные, в числе которых инструменты налоговой политики, прежде всего налоговые преференции. Экономическое содержание, формы и значение налоговых преференций в системе налогового администрирования продолжают быть актуальной темой научных дискуссий. Преференции по налогу на прибыль, установленные налоговым законодательством, направлены на перераспределение финансовых ресурсов в приоритетные для государства сектора экономики, стимулирование инвестиционной и инновационной активности хозяйствующих субъектов и повышение их конкурентоспособности. Несмотря на значение налоговых преференций как инструмента налогового стимулирования, действующие преференции по налогу на прибыль требуют

углубленной систематизации и оценки результативности с точки зрения достижения целей налоговой политики и их влияния на социально-экономическое развитие страны, в том числе с целью недопущения их девальвации.

Налоговый контроль в этой связи имеет целевую установку обеспечения соблюдения налогоплательщиками требований законодательства о налогах и сборах. Недостаточность контроля за правильностью применения и обеспечением макроэкономического эффекта преференций по налогу на прибыль создает риски злоупотребления в целях минимизации налоговых обязательств и затрудняет объективную оценку целесообразности и уровня влияния преференций на достижение целей государственных программ и социально-экономической политики в целом. Исследование инструментария налогового контроля с целью повышения результативности налогового регулирования актуализирует предметность диссертационной работы.

Степень разработанности темы исследования. Настоящее исследование основано на изучении теоретических положений налогообложения, отраженных в работах классиков теории налогов, таких как Блюмменхофф Д., Годме П.М., Горский И.В., Нитти Ф., Смит А., Соколов А.А., Стиглиц Дж., которые раскрывают основополагающие принципы налогообложения и функционирования налоговой системы, а также вопросы роли налоговых привилегий в экономике государства.

Теоретическую основу диссертации также составляют труды отечественных экономистов: Барулина С.В., Гончаренко Л.И., Евстигнеева Е.Н., Мельниковой Н.П., Панскова В.Г., Пинской М.Р., Тихоновой А.В., Цепиловой Е.С. В работах ученых освещаются вопросы налогового регулирования и подходы к совершенствованию налогового контроля.

Методология, формы и инструментарий налогового контроля находят свое отражение в трудах Брызгалина А.В., Воронова А.Е., Дадашева А.З., Есеновой А.К., Крицкого В.И., Кучерова И.И., Новоселова К.В.

В опубликованных работах глубоко проанализированы проблемы налогового контроля, обоснованы подходы к совершенствованию его методологии, рассматриваются вопросы развития налогового администрирования и его адаптации к условиям цифровой трансформации.

Вопросы налогового контроля применения преференций по налогам поднимаются в работах Адвокатовой А.С. и Солярик М.А. В исследованиях Мандрощенко О.В. и Майбурова И.А. освещаются различные аспекты оценки эффективности налоговых преференций, в том числе формы совершенствования мониторинга эффективности налоговых льгот, новые подходы в отношении установления налоговых преференций, методические аспекты управления рисками налогового стимулирования экономического роста.

Вместе с тем продолжают иметь место дискуссионные и требующие дополнительного изучения вопросы, связанные с налоговым контролем применения налогоплательщиками преференций по налогу на прибыль. Проведенные исследования предметной сферы преимущественно сосредоточены на рассмотрении проблематики рисков и инструментов предотвращения уклонения от налогообложения в связи с применением преференций. В научной и практической плоскости сохраняется ряд слабо разработанных направлений, среди которых недостаточность аналитических инструментов контроля правильности применения преференций по налогу на прибыль, а также отсутствие релевантного подхода к контролю в контексте их экономической обоснованности на макроуровне. Актуальность темы настоящего исследования, а также ее значение для реализации общенациональных задач и осмысления накопленного практического опыта предопределили цель, задачи, объект и предмет исследования.

Целью исследования является решение научной задачи формирования теоретико-методических положений и практических рекомендаций по повышению результативности инструментария налогового контроля, направленного на обеспечение обоснованности установления, недопущение

девальвации преференций по налогу на прибыль организаций и предотвращение уклонения от налогообложения.

Для достижения поставленной цели поставлены и решены следующие **задачи** теоретического и прикладного характера:

- обосновать содержательное наполнение понятия налоговых преференций как объекта налогового контроля;
- оценить востребованность и потенциал использования действующих форм и методов налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль организаций;
- систематизировать принципы налогового контроля, направленные на обеспечение эффективности использования и макроэкономической обоснованности установления преференций по налогу на прибыль организаций;
- выявить риски применения налоговых преференций на основе анализа институциональной и поведенческой среды их возникновения;
- обосновать релевантный подход к оценке преференций по налогу на прибыль организаций на основе компаративистского анализа подходов к оценке целесообразности и результативности инструментов налогового стимулирования;
- разработать концепцию достижения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций на макро- и микроуровнях.

Объектом исследования является совокупность экономических отношений, складывающихся между государством и хозяйствующими субъектами в процессе налогового контроля.

Предметом исследования выступили формы, методы, инструменты и технологии налогового контроля применения налоговых преференций по налогу на прибыль организаций.

Научная новизна результатов исследования заключается в решении научной задачи развития теоретических положений и методического

обеспечения налогового контроля на основе разработки контрольного инструментария, обеспечивающего достижение макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль организаций, а также способствующего результативной проверки корректности их применения, включая предотвращение уклонения от налогообложения.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Расширено теоретическое представление дефиниции «налоговая преференция» через такие специфические черты, как комплексность, ориентация на экономические субъекты, территориальный характер и широкий спектр форм, целей введения. Представлены авторские аргументы обоснования, что для целей контроля термин «налоговая преференция» шире, чем понятие «налоговая льгота»; налоговый контроль применения преференций охватывает более дифференцированный перечень инструментария, включающий не только контроль правильности применения преференций налогоплательщиками, но и контроль в контексте их макроэкономической обоснованности. Формами налоговых преференций выступают налоговые льготы, пониженные ставки налога, административные стимулы и специальные налоговые инвестиционные режимы. В диссертации обоснованы критерии классификации налоговых преференций, учитывающие их концептуальную и функциональную составляющие в рамках налоговой политики: по масштабу предоставления, по направлениям стимулирования, по целям введения и по отраслям применения (С. 25-30).

2) Определена специфика налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций с содержательным наполнением задач и инструментов многоуровневого налогового администрирования. На микроуровне налоговый контроль представляет собой мероприятия, направленные на обеспечение корректности расчетов налоговых обязательств, контроль соблюдения налогоплательщиком условий применения налоговых преференций по налогу на прибыль организаций, а также на предотвращение получения необоснованной налоговой выгоды.

На макроуровне контроль нацелен на обеспечение макроэкономической обоснованности установленных и предлагаемых преференций. Комплексное сочетание этих подходов через инструментарий налогового контроля способствует повышению прозрачности налогового администрирования и эффективности налоговой политики (С. 41-45).

3) Систематизированы и охарактеризованы принципы налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций в рамках организационно-правового, информационно-аналитического и оценочно-целевого блоков. Для целей контроля обоснованы отражающие особенности преференций по налогу на прибыль организаций и имеющие целевую установку обеспечения эффективного проведения контрольных мероприятий принципы, а именно принцип отраслевого подхода и принцип межведомственного взаимодействия налоговых органов и других государственных ведомств с соответствующими компетенциями, и предложены авторские принципы, а именно, принцип оценки рисков и принцип контроля за макроэкономической обоснованностью применения налоговых преференций (С. 47-50).

4) Установлено, что эффективный механизм предотвращения уклонения от налогообложения требует понимания особенностей институциональной и поведенческой среды возникновения рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций. Налоговые риски, вероятность которых характерна для микроуровня, сопряжены с действиями отдельных налогоплательщиков и выражаются в снижении налоговой базы с целью получения необоснованной налоговой выгоды, искажении показателей финансово-хозяйственной деятельности и нарушении условий применения преференций. Налоговые риски на макроуровне детерминированы необоснованным предоставлением преференций, что может привести к выпадающим доходам бюджета, снижению эффективности налоговой политики и диспропорциям в распределении налоговой нагрузки между различными отраслями и регионами (С. 96-103).

5) Предложен методический подход к оценке эффективности преференций по налогу на прибыль организаций, позволяющий не только оценивать результативность отдельных форм налоговых преференций, но и учитывать кумулятивный эффект от сочетания различных форм преференций в рамках специальных налоговых инвестиционных режимов, обеспечивая наибольшую объективность решений об изменении, отмене или пролонгировании их предоставления (С. 74-90; 126-128).

6) Сформулирована концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций, основанная на двух взаимодополняющих структурных направлениях. Первое направление состоит в развитии аналитического инструментария для контроля корректности применения хозяйствующими субъектами преференций по налогу на прибыль организаций и включает предложенную систему критериев оценки налоговых рисков. Классификация уровней рисков и соответствующие этим уровням мероприятия налогового контроля позволяют сосредоточить ресурсы налоговых органов на проверках налогоплательщиков с высоким риском, одновременно снижая административную нагрузку добросовестных налогоплательщиков. Проведенная апробация предложенных критериев оценки рисков при помощи метода Монте-Карло подтвердила их эффективность, позволив количественно оценить вероятность отнесения отдельной организации к различным уровням риска. Вторым структурным направлением концепции является развитие контроля макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль организаций в соответствии с методическим подходом, учитывающим эффект от сочетания форм преференций в рамках специальных налоговых инвестиционных режимов (С. 105-135).

Теоретическая значимость работы заключается в том, что в работе представлены положения и выводы, которые вносят вклад в приращение научного знания в общей теории налогового контроля. К элементам развития теории относятся:

- обоснование расширенного содержательного наполнения дефиниции «налоговые преференции» как объекта налогового контроля через свойственные им специфические черты: комплексность, ориентация на субъекты хозяйственной деятельности, территориальный характер, широкий спектр целей предоставления, а также форм их предоставления;

- аргументация дополнительных, учитывающих специфические черты налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций, принципов, а именно отраслевого подхода, межведомственного взаимодействия налоговых органов и других государственных ведомств с соответствующими компетенциями, оценки рисков и контроля за динамичностью макроэкономического воздействия преференций;

- характеристика специфики налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций с содержательным наполнением инструментария налогового контроля на микро- и макроуровне.

Практическая значимость работы заключается в определении траектории развития контроля применения преференций в условиях цифровизации, а также в обосновании мероприятий достижения результативности налогового контроля:

- предложен инновационный методический подход к оценке динамического воздействия преференций на макроуровне, позволяющий отразить синергетический результат от сочетания преференциальных мер в рамках специальных налоговых инвестиционных режимов;

- сформулирована концепция повышения результативности налогового контроля, основанная на двух взаимосвязанных структурных направлениях микро- и макроэкономического содержания;

- разработаны и апробированы с помощью метода стохастического моделирования Монте-Карло критерии оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций, позволяющие сосредоточить ресурсы налоговых органов на налогоплательщиках с высоким риском и снизить административную нагрузку добросовестных налогоплательщиков.

Методология и методы исследования. Методологической основой исследования стал системный подход, позволяющий рассматривать налоговый контроль применения преференций по налогу на прибыль в контексте микро- и макроуровней.

При проведении исследования и изложения материала применялись общие методы познания, среди которых восхождение от абстрактного к конкретному, анализ и синтез, индукция и дедукция, научное абстрагирование и прогнозирование, диалектический метод, а также частно-научные методы познания – метод сравнения, метод группировок, экспертный метод, графический и табличный методы представления данных. Техническую основу для расчетов, табличных и графических представлений в исследовании составили инструменты программы MS Excel.

Положения, выносимые на защиту:

1) Расширенное представление содержания дефиниции «налоговые преференции» как объекта налогового контроля, обладающего такими специфическими чертами, как ориентация на экономические субъекты, территориальный характер, широкий спектр форм, целей введения и комплексность, включая административный аспект (С. 25-30).

2) Сегментация инструментария налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций, детерминированная концептуальным целеполаганием контрольных мероприятий на микро- и макроуровне налогового администрирования (С. 41-45).

3) Систематизация принципов налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль организаций, классифицированные в рамках организационно-правового, информационно-аналитического и оценочно-целевого блоков, при аргументации необходимости применения дополнительных принципов (С. 47-50).

4) Риски применения преференций по налогу на прибыль организаций на микро- и макроуровнях, определяемые спецификой

институциональной и поведенческой среды возникновения налоговых нарушений (С. 96-103).

5) Методический подход к оценке эффективности преференций по налогу на прибыль организаций, основанный на анализе результата от сочетания форм преференций в рамках специальных налоговых инвестиционных режимов (С. 74-90; 126-128).

6) Концепция повышения результативности налогового контроля, включающая два взаимодополняющих структурных направления: развитие аналитического инструментария для контроля корректности применения хозяйствующими субъектами преференций по налогу на прибыль организаций и развитие контроля макроэкономической обоснованности установления преференций по налогу на прибыль организаций (С. 105-135).

Теоретическую базу исследования составили труды зарубежных и отечественных ученых, материалы научно-практических конференций, симпозиумов, форумов, посвященные проблемам развития налогового контроля применения налоговых преференций по налогу на прибыль.

Информационную базу исследования сформировали статистические и аналитические данные Федеральной службы государственной статистики (далее – Росстат), справочно-аналитические материалы и статические данные Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), ФНС России.

Область исследования диссертации соответствует п. 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 научно обоснованных методов исследования, а также использованием широкого спектра научных трудов отечественных и зарубежных ученых и практиков по проблемам рассматриваемой предметной

сферы, нормативных правовых актов о налогообложении в России. В дополнение к этому, достоверность результатов и выводов диссертации подтверждается использованием в работе большого массива объективных данных и экспертных оценок, характеризующих различные аспекты налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций, а также апробацией выдвинутых в диссертации научных положений, научно-методических и практических рекомендаций.

Основные результаты исследования докладывались и получили одобрение на следующих российских и международных научных конференциях: на Научно-практической конференции «Налоговое администрирование в России: тренды, проблемы, перспективы» в рамках XIV Международного научного студенческого конгресса (Москва, Финансовый университет, 15 марта 2023 г.); на Юбилейной XV Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» под девизом «От юбилея учителя (115 лет со дня рождения С.Б. Барнгольц) к юбилею Университета (105 лет)» (Москва, Финансовый университет, 13 декабря 2023 г.); на Всероссийской конференции памяти доктора экономических наук, профессора, Заслуженного деятеля науки Российской Федерации Л.П. Павловой «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования» секция «Актуальные вопросы развития налоговой системы» (Москва, Финансовый университет, 30 октября 2024 г.); на XVII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» секция «Аналитическое обеспечение налогового менеджмента» (Москва, Финансовый университет, 7 апреля 2025 г.).

Результаты диссертационной работы используются в практической деятельности отдела камеральных проверок № 5 Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9 в целях налогового контроля по налогу на прибыль организаций, в частности

используется разработанный в диссертации подход к оценке рисков применения преференций по налогу на прибыль. По материалам исследования внедрены предложенные в диссертации критерии оценки налоговых рисков, позволяющие дифференцировать интенсивность мероприятий налогового контроля. Выводы и основные положения диссертации, используемые в практической работе отдела камеральных проверок № 5 Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9, способствуют повышению результативности камеральных налоговых проверок.

Результаты диссертации используются Кафедрой налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебной дисциплины «Организация и методика проведения налоговых проверок» по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (бакалавриат).

Апробация и внедрение результатов диссертации подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты диссертации отражены в 6 работах общим объемом 3,72 п.л. (весь объем авторский), опубликованных 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 137 наименований, списка иллюстрированного материала и 5 приложений. Текст диссертации изложен на 179 страницах, содержит 18 таблиц и 8 рисунков.

Глава 1

Теоретические основы налогового контроля применения налоговых преференций

1.1 Преференции по налогам как объект налогового контроля

На современном этапе социально-экономического развития налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы являются источником финансирования государственных расходов, а налоговые инструменты используются государством для реализации общей экономической политики. Уменьшая налоговую нагрузку налогоплательщика, государство может регулировать инновационную активность и инвестиционную привлекательность отдельных отраслей экономики. Налоговая политика направлена на содействие экономическому развитию, повышение конкурентоспособности хозяйствующих субъектов и улучшение социального климата в стране. В частности, в качестве инструментов выступают налоговые преференции и налоговые льготы, которые как теоретические понятия имеют близкие по смыслу значения. В то же время эти инструменты налогового стимулирования различаются друг от друга особенностями предоставления и применения. Необходимость четкого разграничения налоговых преференций и налоговых льгот отвечает потребности повышения результативности налогового контроля.

Налоговые преференции не отражены в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ). Понятие «налоговые преференции» сформировалось с течением времени в результате коллективного вклада различных исследователей, экономистов, законодателей и международных организаций. Как результат преференции стали неотъемлемой частью налоговой политики и на современном этапе развития налоговой системы используются для характеристики инструментов, направленных на стимулирование развития отдельных отраслей экономики и особенно

территорий, а также инвестиционной и инновационной активности субъектов хозяйствования.

Зарубежные исследователи в области налогообложения придерживаются подхода, который подразумевает рассмотрение налоговых преференций как налоговых расходов. Стэнли С. Суррей, ученый и исследователь в области налогового права США, разработал концепцию налоговых расходов, которая получила свое законодательное закрепление и международное признание [118]. Будучи помощником министра финансов в Правительстве США с 1961 года по 1969 год, ученый обратил внимание на сходство между прямыми государственными расходами и налоговыми преференциями. По мнению Стэнли С. Суррея, налоговые преференции следует рассматривать как государственную программу финансовой помощи, которая предоставляется в виде налоговых резервов как альтернатива прямым бюджетных расходов [2]. Таким образом, согласно этому видению, государство может оказывать финансовую поддержку субъектам хозяйственной деятельности как за счет прямых государственных расходов, так и посредством предоставления налоговых преимуществ.

С 1967 года Правительство Германии начало публиковать ежегодный отчет о субсидиях федерального бюджета, а также о мерах поддержки, предпринимаемых через налоговую систему посредством налоговых преференций. Несколько лет спустя, в 1974 году, Конгресс США принял решение включить ежегодный аналитический отчет о налоговых преференциях в качестве приложения к законопроекту о бюджете. Другие развитые страны, такие как Канада, Франция, придерживались аналогичного подхода. Представление отчетов о налоговых преференциях в настоящее время считается образцовой практикой, которая способствует повышению прозрачности и подотчетности налоговой политики.

Таким образом, зарубежный подход к определению понятия налоговые преференции заключается в отождествлении в значительной мере налоговых преференций и налоговых расходов. При этом стоит учитывать, что

исторически терминология в налоговом законодательстве разных стран отличается, что может вносить дополнительные сложности в понимание и использование рассматриваемого термина.

Для последующей идентификации налоговых преференций в приложении А отражены представленные в работах отечественных экономистов и налоговедов определения преференций по налогам.

Исходя из анализа различных подходов к определению понятия налоговых преференций, представляется корректным заключить, что общим является то, что цель, преследуемая введением преференциальных налоговых мер, как правило, экономическая, предполагающая стимулирование инвестиционной или инновационной деятельности налогоплательщиков, или социальная, заключающаяся в поддержке определенных социальных категорий. Вместе с тем становится возможным дифференцировать содержательное понимание налоговых преференций в рамках следующих подходов:

- налоговые преференции и налоговые льготы тождественны и предоставляют собой преимущества отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками в целях создания наиболее благоприятных условий ведения хозяйственной деятельности;

- налоговые преференции являются преимуществами, которые направлены на изменение налогового обязательства налогоплательщика и носят обязательный характер применения;

- налоговые преференции обладают более широким содержанием относительно налоговых льгот за счет предоставления их налогоплательщикам по субъектной принадлежности к институтизированным по различным признакам группам.

Последний из указанных подходов к определению налоговых преференций представляется наиболее обоснованным, поскольку учитывает широкое содержание налоговых преференций как инструментов налоговой

политики, в частности, в отношении пространственного развития. Такое понимание отражает субъектную направленность преференций по налогам, которые не только создают возможности для уменьшения налоговых обязательств, но и служат инструментом для целевого стимулирования видов и масштабов экономической деятельности.

Другие подходы к определению налоговых преференций также заслуживают внимания, поскольку отражают распространенные представления о налоговых преференциях, хотя не охватывают все их содержание. Например, к частому отождествлению налоговых преференций и налоговых льгот приводят схожие цели и функции, пересечение в законодательстве и административных процедурах, а также исторические и теоретико-методические аспекты.

Содержательное наполнение понятия льготы как общенаучного термина изменялось по мере развития общества. В период до XVIII века льгота рассматривалась только в качестве определенных преимуществ для отдельных категорий граждан. Следующие два столетия характеризуются расширением данного понятия в связи с использованием их для целей решения государственных задач. Льгота в этот период представляет преимущество, позволяющее улучшить условия осуществления экономических отношений между различными категориями населения. Далее значение льгот укрепляется и устанавливается не только в зависимости от категории населения, но и по отдельным видам товаров [135]. Таким образом, историческая ретроспектива демонстрирует адаптацию налоговых льгот к социально-экономическим реалиям различных эпох: от привилегий для отдельных категорий граждан до инструмента государственного регулирования.

На современном этапе развития экономики определения, представленные в научной литературе, частично или полностью соотносятся с определением налоговой льготы, закрепленном в пункте 1 статьи 56 НК РФ, согласно которому льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и

плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. В силу пункта 2 статьи 56 НК РФ налогоплательщик вправе либо отказаться от использования льготы, либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Представляет интерес следующее определение налоговой льготы, представленное в учебном пособии под редакцией А.В. Брызгалина: «налоговая льгота – предоставленная законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщиков» [22, с. 296]. Такая трактовка отражает основополагающую идею, но не учитывает весь спектр налоговых льгот, которые используются в современной налоговой системе для достижения экономических и социальных целей государства.

Барулин С.В. обращает внимание, что налоговые льготы одновременно выступают в двух основных ипостасях: как элемент налогообложения и как имеющий немалое значение инструмент налогового регулирования рыночной экономики. По мнению Барулина С.В., «налоговые льготы представляют собой совокупность способов, прав и обязанностей уменьшения (полного или частичного) налоговых обязательств налогоплательщиками в той или иной законодательно установленной форме налоговых освобождений, налоговых скидок и налоговых кредитов с целью государственного регулирования экономики и решения социальных задач» [17, с. 97]. В этом контексте уменьшение налоговых обязательств рассматривается как ключевой элемент налоговых льгот.

Пансков В.Г. предлагает следующее определение: «налоговая льгота – это целевое преимущественное право, предоставленное налогоплательщику, или целевое исключение из налоговой базы и объекта налогообложения, по

которым имеется возможность установить экономическую, бюджетную или социальную эффективность» [90, с. 48]. В данном случае автор определения обращает внимание на то, что налоговая льгота представляет собой исключение из налоговой базы для достижения каких-либо целей. Предложенный подход к пониманию налоговой льготы предопределяет также необходимость мониторинга достижения целевых показателей, для которых была введена та или иная льгота.

Выступая на Третьем украино-российском налоговом симпозиуме, Соколовская А.М., предложила под налоговыми льготами понимать «предусмотренное налоговым законодательством при наличии объекта налогообложения отклонение от нормативных требований (установленных правил) налогообложения, позволяющее отдельным категориям налогоплательщиков получать преимущества, состоящие в освобождении их от уплаты налога (налогов) или его (их) уплате в меньшем размере, приводящие к снижению налогового бремени» [90, с. 46]. Соколовская А.М. охватывает все ключевые аспекты налоговых льгот, акцентируя внимание на их целевой направленности, что позволяет определить роль налоговых льгот как инструмента налоговой политики.

Евстигнеев Е.Н. подчёркивает функциональное применение налоговых льгот, указывая, что они используются для сокращения размера налогового обязательства налогоплательщика, а также для предоставления отсрочки или рассрочки платежа [35].

Таким образом, налоговые преференции и налоговые льготы имеют общие черты, являясь по своей сущности терминами, которые отражают сущность налогов. Как для налоговой льготы, так и для налоговой преференции характерно снижение налоговой нагрузки налогоплательщика, а также их социальный и экономический характер. Кроме того, можно утверждать, что «налоговая льгота» более узкое понятие, чем понятие «налоговая преференция», поскольку льгота привязана к отдельным элементам налогообложения и обладает отраслевым характером, в то время

как преференции в том числе носят территориальный характер, ориентированы на субъекты хозяйственной деятельности и могут включать в себя налоговые и административно-налоговые инструменты регулирования. В этой связи под *налоговыми льготами* следует понимать временное или постоянное снижение налогового обязательства налогоплательщика, создающие наиболее благоприятные условия ведения хозяйственной деятельности для отдельных категорий налогоплательщиков. Налоговые льготы стоит рассматривать как один из элементов системы налоговых преференций, направленный на снижение налоговых обязательств налогоплательщиков.

В научной литературе имеет место подход к пониманию налоговых преференций, согласно которому налоговые преференции применяются в обязательном порядке. Например, Баландина А.С. в своей работе подчеркивает разницу между налоговыми преференциями и налоговыми льготами, акцентируя внимание на обязательном характере налоговых преференций и на предоставлении преференций по налогу на условиях взаимных обязательств со стороны налогоплательщика [16]. Представляется возможным не согласиться с позицией о взаимных обязательствах, так как это может быть обусловлено видом деятельности налогоплательщика. Например, банки, занимающиеся инвестициями в государственные облигации, могут претендовать на льготные условия налогообложения без дополнительных обязательств перед государством. В этом случае налоговая преференция применяется в силу специфики банковской деятельности, что исключает необходимость выполнения условия о наличии взаимных обязательств для всего спектра преференций.

К обязательности применения налоговых преференций обращалась в своей работе Савина О.Н., предлагая рассматривать применение налоговых преференций как обязанность налогоплательщика [115]. Кроме того, Балабанова Н.В. на основании невозможности приостановить использование преференции делает вывод об обязательном характере применения налоговых

преференций [15]. Такое понимание налоговых преференций зачастую аргументировано тем, что пониженные ставки налога, являясь по своей сути обязательным элементом налогообложения, противоречат законодательному определению налоговой льготы как праву налогоплательщика, вследствие чего являются налоговой преференцией.

Пансков В.Г. отмечает, что пониженная ставка налога будучи освобождением является налоговой льготой, так как обладает всеми их признаками [89]. Вместе с тем, существенным отличием от льгот является то, что пониженные ставки налога изначально формируют иной размер налогового обязательства. В отношении институционального наполнения, ставки налога, в числе которых пониженные ставки по налогам, представляют собой самостоятельный элемент налогообложения, являющийся правовым условием установления налога, а не как исключением из общего правила. В этом контексте разграничение между льготами и пониженными ставками необходимо для целей налогового контроля, поскольку функциональное различие предполагает различный порядок контроля правильности их применения налогоплательщиками.

Несмотря на связь с обязательными элементами налогообложения, институционально пониженные ставки сохраняют свою специфику. В письме Минфина России от 19.01.2018 г. № 03-02-07/1/2721 отмечено, что при установлении обязательных элементов налогообложения и определении по ним различных преимуществ для отдельных категорий налогоплательщиков, в том числе при установлении пониженной налоговой ставки, обязательные элементы налогообложения не утрачивают своей специфической сущности и не подменяются законодательством о налогах и сборах необязательным элементом налогообложения – налоговой льготой [69]. Таким образом, пониженные ставки налога не теряют сущности обязательного элемента налогообложения и подлежат применению налогоплательщиками при соответствии установленным налоговым законодательством условиям. Их не следует отождествлять с налоговыми льготами, поскольку их

институциональное содержание отражает не снижение исчисленного налогового обязательства, а его изменение в рамках установленного законом порядка налогообложения.

В налоговой системе действуют преимущества, оказывающие косвенное влияние на размер налогового обязательства налогоплательщика за счет сокращения административных издержек, вытекающих из взаимоотношений между участниками налоговых отношений. Несмотря на сохранение подлежащей уплате суммы налога, такие меры обладают следующими признаками преференций: во-первых, предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков; во-вторых, направлены на достижение определенных экономико-социальных целей; и, в-третьих, представляют преимущества налогоплательщикам по сравнению с общей системой налогообложения. На основании этих признаков и в целях настоящего исследования такие преимущества рассматриваются в качестве административных налоговых преференций, не имеющих отношения к обязательным элементам налогов. В контексте налогового контроля это: освобождение от налоговых проверок, особый порядок подключения к налоговому мониторингу, освобождение от представления налоговых деклараций и другие.

Освобождение от налоговых проверок в течение первых двух лет с момента регистрации участника специального административного района является примером налоговой преференции [50]. Преференция предоставляется отдельной категории получателей и направлена на стимулирование инвестиционной активности с помощью формирования благоприятной деловой среды, позволяя тем самым налогоплательщикам сконцентрировать внимание на реализации инвестиционного проекта и минимизируя их административные риски на начальной стадии становления и развития хозяйственной деятельности.

Возможность подключения к налоговому мониторингу без соблюдения регламентированных суммовых критериев ориентирована на субъекты,

принадлежащие к институционально выделенным группам, сформированным по различным признакам, что по своей сущности отвечает характерным чертам предпочтений по налогам [62]. Прежде всего эта преференция направлена на развитие клиентоцентричной модели налогового администрирования, основанной на принципах открытости, доверия и непрерывного информационного партнерского взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Освобождение от представления налоговых деклараций по тем налогам, по которым налогоплательщик освобожден от уплаты в рамках различных налоговых режимов также представляется корректным считать налоговой преференцией [71]. Данное положение предоставляется отдельным категориям налогоплательщиков и обладает целевой направленностью, что, в свою очередь, способствует сокращению транзакционных издержек налогоплательщика и упрощению регламента подготовки и представления налоговой и бухгалтерской отчетности.

Все большую значимость приобретают комплексные инструменты симулирования, сочетающие налоговые и административные преимущества для налогоплательщиков. Специальные налоговые инвестиционные режимы (далее – СНИР) по своей природе соответствуют ключевым признакам налоговых преференций: особый порядок расчета налогового обязательства налогоплательщика и стимулирующая направленность, которая исходит из предоставления при соблюдении условий преимущественно инвестиционного характера. Наибольший интерес представляют режимы, обеспечивающие налогоплательщикам особые условия налогообложения вследствие выполнения инвестиционных обязательств, а именно региональные инвестиционные проекты (далее – РИП) и специальные инвестиционные контракты (далее – СПИК). Из всего спектра инструментов налогового стимулирования их выделяет комплексный характер, предполагающий не только снижение налоговой нагрузки, но и упрощение административных процедур. Комплексные налоговые стимулы усиливают мотивацию

предпринимательства к долгосрочным инвестициям, тем самым способствуя достижению стратегических целей государственной политики.

Если рассматривать налоговые льготы, пониженные ставки налога, административно-налоговые стимулы и различные СНИР сквозь призму их концептуальной связи с понятийным содержанием налоговых преференций, то представляется обоснованным трактовать их как формы реализации преференций по налогам. При этом налоговые льготы и пониженные налоговые ставки следует относить к налоговым преимуществам, административные стимулы – к административно-налоговым, а СНИР сочетают в себе уже упомянутые, представляя собой комплексную форму.

В соответствии с вышеизложенным в таблице 1 обобщена сравнительная характеристика форм налоговых преференций.

Таблица 1 – Сравнительные характеристики форм налоговых преференций

Критерии сравнения	Налоговые льготы	Пониженные ставки налога	Административные стимулы	Налоговые режимы
Цель введения	Социальная Экономическая	Социальная Экономическая	Социальная Экономическая	Социальная Экономическая
Механизм действия	Вычет из налоговой базы расчетной суммы налога	Прямой расчет пониженной суммы налога	Упрощение налоговых процедур	Снижение налоговой и административной нагрузки
Обязательность применения	Отсутствует, кроме случаев освобождения от НДС	Имеется	Отсутствует	Отсутствует
Возможность приостановить применение	Имеется	Отсутствует	Имеется	Имеется
Прекращение применения	В любой момент	Не ранее начала следующего налогового периода	В любой момент	В любой момент
Результат	Снижение налогового обязательства	Изменение налогового обязательства	Снижение административных издержек	Снижение налоговой и административной нагрузки

Источник: составлено автором.

На основании компаративистского анализа инструментов налогового стимулирования можно сформулировать следующее содержание дефиниции «налоговой преференции»:

Налоговые преференции – это преимущества в рамках предусмотренного законодательством о налогах и сборах порядка осуществления хозяйственной деятельности в налоговых и (или) административных аспектах исполнения налогового обязательства, направленных на реализацию социальных и экономических задач государства. Преференции по налогам способствуют поддержке отдельных категорий налогоплательщиков для достижения общегосударственных социально-экономических целей, таких как привлечение инвестиций, стимулирование инноваций, создание рабочих мест и развитие приоритетных отраслей и территорий страны, что в свою очередь детерминирует необходимость контроля за применением преференций с точки зрения корректности выполнения установленных условий и полученных результатов.

Расширение содержания дефиниции «налоговые преференции» через формы предоставления составляет новый подход, основанный на системном осмыслении преференций как комплексного инструмента налоговой политики. Следуя этому пониманию, налоговые преференции трактуются как термин, охватывающий различные способы предоставления налоговых преимуществ. Расширенное представление о понятии преференций является первым этапом ответа на актуальный для практики вопрос о критериях и методиках расчета эффективности налоговых преференций, формах, методах и условиях их предоставления, роли и значении для экономики в целом и для каждого налогоплательщика в частности.

Налоговые преференции как объект налогового контроля характеризуются специфическими чертами, отражающими их экономико-правовую природу и предопределяющие направленность контрольных мероприятий: ориентированность на экономические субъекты,

территориальный характер, широкий спектр форм, целей введения и комплексная направленность [6; 8]. Рассмотрим их более подробно:

1) Налоговые преференции включают в себя налоговые, административно-налоговые и комплексные формы предоставления. Данный аспект предопределяет подход к налоговому контролю, который выходит за рамки проверки правильности расчета налогового обязательства и включает проверку наличия оснований у налогоплательщика для применения преференции, анализ фактического осуществления деятельности, в отношении которой направлена преференция, анализ бухгалтерской отчетности и первичной документации.

2) Налоговые преференции применяются налогоплательщиками в зависимости от их принадлежности к институционально выделенным группам, сформированным по различным признакам. Указанная особенность обуславливает необходимость учета отраслевых, организационно-правовых и экономических характеристик налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля за применением преференций. В рамках контрольных мероприятий объектом становится установление фактической принадлежности налогоплательщика к группе получателей той или иной налоговой преференции.

3) В ряде случаев налоговые преференции направлены на снижение социально-экономической дифференциации территорий – такие преференции учитывают экономические особенности территорий. В контексте налогового контроля данная особенность предполагает необходимость проверки соответствия территориальной принадлежности налогоплательщика условиям применения той или иной преференции, а также проверки осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности на обозначенной территории.

4) Налоговые преференции ориентированы на достижение широкого круга социально-экономических задач, включая стимулирование экономического роста, развитие приоритетных отраслей (видов деятельности),

поддержку инновационной и инвестиционной активности, содействие занятости и устойчивому развитию отраслей экономики и территорий. Данная особенность обуславливает необходимость расширения мероприятий контроля через оценку достижения заявленных целей в результате предоставления преференций.

Рассматривая налоговые преференции и налоговые льготы как объекты налогового контроля, представляется обоснованным заключить, что подходы к контролю за применением преференций и льгот имеют схожие черты, но отличаются по своему содержанию. При этом основное различие заключается в том, что контроль налоговых льгот в большей степени сосредоточен на проверке правильности соблюдения установленных налоговым законодательством условий применения налоговых стимулов, в то время как налоговый контроль применения преференций охватывает более широкий инструментарий, определяемый содержательным наполнением преференций по налогам, представляющий собой не только проверку корректности применения, но и контроль за макроэкономическим эффектом от предоставления преференций.

Выделенные специфические черты преференций по налогам создают основу для их последующей классификации. В научной литературе наибольшее распространение имеет классификация налоговых льгот, предложенная С.В. Барулиным [19]. Предложено выделить три группы налоговых льгот: налоговые освобождения, налоговые скидки и налоговые кредиты. Баязитова Д.В. в своей работе дополнила упомянутую выше классификацию налоговых льгот, выделив налоговые кредиты в качестве налоговых преференций [20]. Представляется возможным не согласиться с позицией об использовании исчисляемой экономической выгоды в качестве основного классификационного признака, поскольку это не учитывает специфические черты преференций по налогам. В этой связи представляется целесообразным сгруппировать налоговые преференции с учетом классификационных признаков, отражающих их сущностные характеристики.

Предложенная классификация, представленная в таблице 2, учитывает как институциональные основы предоставления налоговых преференций, так и их функциональную направленность в контексте налоговой политики, направленной на стимулирование приоритетных сфер экономической деятельности.

Таблица 2 – Классификация налоговых преференций

Классификационный признак	Категории	Направления контроля
По масштабу предоставления	Федеральные Региональные Местные	Разграничение полномочий контролирующих органов по уровням бюджетной системы Российской Федерации
По направлениям налогового стимулирования	Производство Научные исследования Технологии Образование Энергетика Территориальное развитие Предпринимательство	Проверка соответствия предоставленных преференций приоритетным направлениям налоговой политики
По целям предоставления	Инвестиционные Инновационные Социальные Экологические Региональные Территориальные	Оценка достижения целевых показателей, предусмотренных целями предоставления преференций
По отраслям применения	Образование и наука Медицина Цифровые технологии Сельское хозяйство Промышленность Экология Транспорт и логистика Туризм и культура	Проведение контрольных мероприятий с учетом специфики отрасли деятельности налогоплательщика и особенностей ее регулирования

Источник: составлено автором.

В настоящий момент в России имеет место весьма обширный перечень преференций по налогу на прибыль, которые установлены как на федеральном, так и на региональном и местном уровнях управления, что предопределяется многообразием форм предоставления.

Дискуссия относительно эффективности налоговых преференций является злободневной на протяжении всего периода функционирования российской налоговой системы.

Основным источником дискуссии является вопрос о толковании самого понятия «эффективность» в отношении инструментов налогового стимулирования. Например, Барулин С.В., рассматривая эффективность налоговых льгот, под эффективностью предлагает понимать «целесообразность с точки зрения приемлемой затратоемкости достижения определенного ожидаемого и (или) запланированного результата (результатов), то есть это соотношение результата с расходами на его обеспечение» [18]. Предложенный автором подход имеет место для целей анализа эффективности инструментов налогового стимулирования, поскольку он ориентирован на экономическое обоснование: преференции эффективны, если дают ожидаемый результат при соизмеримых затратах. Вместе с тем, оценка эффективности налоговых преференций целесообразна не только с позиции соотношения достигнутого результата и понесенных затрат, но и с точки зрения их долгосрочного эффекта, проявляющегося в стимулировании инвестиционной активности, повышении уровня занятости, развитии приоритетных отраслей экономики, росте производительности труда, расширении налоговой базы в перспективе, а также в увеличении устойчивости и предсказуемости налоговых поступлений.

Различия в трактовках эффективности налоговых преференций также обусловлены тем, что каждый уровень управления исходит из поставленных перед ним задач, которые определяются спецификой его компетенций, масштабом регулируемой экономической деятельности и целями и задачами социально-экономического развития на соответствующем уровне. На федеральном уровне под эффективностью понимается способность налоговых преференций стимулировать долгосрочные поступления в бюджет через экономическое развитие приоритетных отраслей экономики в масштабе всей страны. Вместе с тем региональные и местные органы управления

рассматривают эффективность более узко, придавая наибольшее значение таким показателям, как рост занятости, динамика инвестиций и развитие приоритетных отраслей, важных для отдельно взятого региона. Эти различия находят свое отражение в методиках оценки эффективности, которые разрабатываются и реализуются на соответствующих уровнях управления.

Вопросы оценки эффективности инструментов налогового стимулирования отражены и в работе Савиной О.Н., где предложен четырехэтапный алгоритм инвентаризации налоговых льгот, первым этапом которого выступает систематизация льгот, а завершающим – разработка критериев эффективности с учетом целевой направленности льготы [114]. Систематизация налоговых преференций в рамках реестра преференций по налогу на прибыль также имеет важное значение для выявления неэффективных и (или) недостаточно результативных мер. При этом, поскольку в отношении налога на прибыль пониженные ставки представляют собой наиболее распространенную форму преференции и выступают количественно измеримым инструментом налогового стимулирования, для целей разработки критериев и расчетных показателей, оценивающих эффективность, преференции по налогу на прибыль в форме пониженных ставок были систематизированы в рамках приложения Б.

Таким образом, из теоретического исследования налоговых преференций как объекта налогового контроля представляется возможным сделать вывод, что расширенное понимание преференций как преимуществ, касающихся налоговых и административно-налоговых аспектов исполнения налоговых обязательств имеет практическое значение для повышения результативности налогового контроля и разработки направлений налоговой политики, императивом которой являются потребность достижения поступательного социально-экономического развития страны в целом. Вместе с тем, с точки зрения налогового контроля преференции по налогам и предполагают более широкий контрольный инструментарий, отражающий их расширенное содержание, что в свою очередь предопределяет необходимость

разработки релевантного методического подхода к налоговому контролю применения преференций по налогу на прибыль.

1.2 Теоретико-методические особенности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций

Исторически объективная потребность в установлении налогов и организации налогового контроля обусловлена возникновением государства и необходимостью реализации экономических и социальных задач, а также задач обороны и управления [129]. От величины налоговых поступлений зависит, сможет ли государство выполнить возложенные на него функции. В значительной степени фактические суммы поступлений налогов в бюджеты бюджетной системы определяются эффективностью контрольной деятельности налоговых органов, которые, согласно их компетенциям, осуществляют налоговый контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Налоговый контроль имеет важное значение в обеспечении устойчивости бюджетной системы Российской Федерации, являющейся финансовой основой для реализации стратегических национальных приоритетов.

В современной налоговой системе применяются налоговые преференции, направленные на поддержку приоритетных отраслей экономики, стимулирование инвестиционной и инновационной активности, а также на сглаживание социально-экономических диспропорций между регионами. Предоставление налогоплательщикам налоговых преференций оказывает влияние на величину налоговых поступлений, следствием чего выступают налоговые расходы государства. Положительная динамика налоговых расходов России, представленная на рисунке 1, указывает как на повышение роли налоговых преференций в системе государственного регулирования экономики, так и на увеличение выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы.



Источник: составлено автором по материалам [84].

Рисунок 1 – Динамика объема налоговых расходов Российской Федерации в 2019-2025 гг.

Согласно статистическим сведениям Минфина России, на налог на прибыль приходится наибольший объем налоговых расходов наряду с налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) и страховыми взносами. Так, диаграмма демонстрирует, что в период с 2019 года по 2025 год объем налоговых расходов по налогу на прибыль увеличился более чем в 3 раза – с 196,9 млрд руб. до 620,6 млрд руб. соответственно. На протяжении всего рассматриваемого периода этот показатель стабильно занимает третье место после НДС, что указывает на его значимость в структуре налоговых расходов бюджета. Вместе с тем объем налоговых расходов по остальным налогам также показывает рост, но в меньшей степени. Ежегодный рост совокупного объема налоговых расходов подчеркивает актуальность повышения результативности налогового контроля, в том числе за правильностью применения преференций по налогу на прибыль.

Налог на прибыль, рассчитываемый исходя из величины полученной прибыли, представляет собой один из ключевых источников формирования доходной части бюджета. Государство использует налоговые преференции по налогу на прибыль как инструмент воздействия на поведение хозяйствующих субъектов в целях перенаправления их ресурсов в приоритетные отрасли

экономики, необходимые для реализации стратегических задач социально-экономического развития страны. Направления налогового стимулирования приведены в таблице 3.

Таблица 3 – Преференции по налогу на прибыль организаций по направлениям налогового стимулирования

Направления	Формы налоговых преференций
Стимулирование инвестиционной активности	Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, по прибыли для участников РИП (1.5, 1.5-1 ст. 284 НК РФ) Инвестиционный налоговый вычет (ст. 286.1 НК РФ)
Поддержка научно-исследовательской и инновационной деятельности	Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика организации, получившей статус участника Военного инновационного технополиса «Эра» Министерства обороны Российской Федерации (ст. 246.1-1 НК РФ) Освобождение от исполнения обязанности плательщика налога на прибыль участников проекта «Сколково» (ст. 246.1 НК РФ)
Развитие приоритетных отраслей экономики	Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов России по прибыли организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность (п. 1.1 ст. 284, ст. 284.1 НК РФ) Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов России, участников проекта «Сколково», прекративших использовать право освобождения от обязанности плательщика (п. 5.1 ст. 284 НК РФ)
Поддержка малого и среднего бизнеса	Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, для участников РИП (п. 1.5, 1.5-1 ст. 284 НК РФ)
Пространственное развитие	Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет для участников ОЭЗ на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя (1.7 ст. 284 НК РФ) Налоговая ставка 0 процентов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, для участников ОЭЗ в Магаданской области (1.10 ст. 284 НК РФ)

Источник: составлено автором.

Несмотря на то, что налоговые преференции призваны выступать инструментом поддержки социально-экономически значимых направлений развития, их предоставление сопряжено с рисками возникновения оппортунистического поведения со стороны налогоплательщиков, что нарушает принцип справедливости и эффективности налоговой системы.

Оппортунистическое поведение налогоплательщика может проявляться в различных формах. Наиболее распространенными являются: применение преференций при формальном несоответствии установленным критериям, искусственное создание условий для получения преференций, включая схемы дробления бизнеса и регистрацию аффилированных структур, а также трансфертное ценообразование в целях перемещения налоговой базы в юрисдикции с более благоприятным налоговым режимом. Кроме того, фиктивное декларирование налогоплательщиками инвестиционной активности, не подкрепленной фактическими вложениями, позволяет претендовать на преференции, направленные на стимулирование капитальных вложений, что искажает реальную картину инвестиционного климата. Исходя из этого, существование налоговых лазеек, связанных с применением налоговых преференций, подпитывает растущее ощущение налоговой несправедливости и повышает риск нестабильности налоговой системы. В противодействие вышесказанному необходимы инструменты налогового контроля, направленные на недопущение оппортунистического поведения налогоплательщиков.

Если обратиться к законодательно закреплённому определению налогового контроля, то в соответствии со ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ [108].

Представители экономической науки дают многоаспектные определения налогового контроля исходя из разнонаправленных подходов.

В рамках организационно-правового подхода налоговый контроль рассматривается как система, сосредоточенная на организационно-правовых механизмах и основаниях, в том числе принудительных изъятий. Этот аспект подчеркивают Новоселов К.В., который акцентирует внимание на организационно-правовых рамках налогового контроля [64], и Есенова А.К., рассматривающая налоговый контроль как вид государственного финансового контроля с государственно-властным характером [37].

Брызгалин А.В., в рамках методического подхода, выделяет различные методы и инструменты, применяемые налоговыми органами в целях обеспечения соблюдения законодательства о налогах и сборах, которые направлены на обеспечение своевременности налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации [23]. В то же время Адвокатова А.С. акцентирует внимание на необходимости соблюдения требований налогового законодательства при обеспечении взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков [10]. Обе позиции подчеркивают практические аспекты реализации налогового контроля и важность соблюдения норм налогового законодательства.

Финансово-экономический подход предполагает рассмотрение налогового контроля как систему, направленную на пополнение бюджета и поддержание налоговой дисциплины. Так, Бойко Н.Н. акцентирует внимание на фискальной роли налогового контроля, его значимости для обеспечения государственных доходов [21], а Кучеров И.И. подчеркивает его направленность на создание совершенной системы налогообложения [48]. Тем самым отражается налоговый контроль как инструмент для эффективного использования бюджетных средств и устойчивости налоговой системы.

В результате исследования различных подходов к трактовке дефиниции налогового контроля можно сформулировать вывод, что каждое определение подчеркивает разные аспекты налогового контроля: методы и формы, организационно-правовые механизмы, налоговую дисциплину и пополнение бюджета. Многообразие подходов к определению демонстрирует

многогранность налогового контроля как важного элемента государственного управления, осуществляемого в формах, под которыми понимается совокупность контрольных мероприятий, регламентированных нормами законодательства о налогах и сборах. Методами налогового контроля являются применяемые в рамках этих форм способы, приемы и инструменты, обеспечивающие реализацию задач контроля.

Исследователи в области налогообложения обращаются к законодательно закрепленным формам и методам налогового контроля, расширяя их перечень с точки зрения проводимых контрольных мероприятий. Например, Брызгалин А.В. к формам налогового контроля относит проверки, оперативно-бухгалтерский учет, получение информации от других лиц и другие, к методам – прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, применение санкций [22]. Позиция автора актуальна для понимания широкого спектра мероприятий, используемых в налоговом контроле. При этом классификация нуждается в уточнении и более четком разделении форм и методов налогового контроля в целях обеспечения корректности в терминологии.

Вместе с тем, Садовская Т.Д. предлагает относить к формам налогового контроля учет организаций и физических лиц, объектов налогообложения [116]. Включение учета организаций, физических лиц и объектов налогообложения в перечень форм является некорректным с точки зрения необходимости разделения функций и форм контроля. Учетные действия играют важную роль в налоговом администрировании, но они не являются формами контроля, направленными на выявление и предотвращение налоговых нарушений.

Можно заключить, что формы и методы налогового контроля существуют в неразрывном и органичном единстве, представляя собой систему, направленную на обеспечение соблюдения требований законодательства о налогах и сборах. Вместе с этим представляется возможным классифицировать методические подходы к идентификации форм

и методов налогового контроля в зависимости от структурных и организационных параметров его реализации, а также специфики информационного обеспечения и субъектно-объектных характеристик контрольных мероприятий. Методические подходы к содержанию форм и методов налогового контроля представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Методические подходы к содержанию налогового контроля

Подход	Авторы	Классификация
Организационно-процессуальный	Крохина Ю.А.	Камеральный – проводится по месту нахождения налогового органа Выездной – осуществляется на территории налогоплательщика
По способу получения информации	Снигирева А.А. Иода Ю.В. Шаров А.С.	Документальный Фактический – основан на свидетельских показаниях, результатах осмотра и ревизии
По кратности проведения	Лапина Я.С.	Первичный – осуществляется впервые Повторный – проводится повторно в течение года по тем же налогам
По характеру планирования	Селиванов А.С.	Плановый Внезапный – инициируется при возникновении необходимости
По степени охвата проверяемой информации	Быкова Н.Н.	Сплошной – охватывает все документы и регистры за проверяемый период Выборочный – ограничивается отдельными документами и меньшим периодом
Временной	Воронов А.Е.	Предварительный – проводится до совершения хозяйственных операций Оперативный – осуществляется в ходе проверяемого отчетного периода Последующий – проводится по завершении отчетного периода
Субъектный	Цепилова Е.С. Кучеров И.И.	Внешний – выполняется налоговыми органами в рамках налоговых проверок Внутренний – проводится внутри отдельной организации в рамках системы внутреннего контроля

Источник: составлено автором по материалам [24; 27; 45; 47; 49; 119; 121; 136; 137].

Интерес представляет субъектный подход к толкованию форм и методов налогового контроля, поскольку он также имеет отношение к контролю за применением преференций по налогу на прибыль, отражая содержание контрольных мероприятий со стороны участников налоговых отношений.

Идейная составляющая этого подхода заключается в расширении налогового контроля за счет мероприятий в рамках осуществляемого налогоплательщиками внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов. Внутренний контроль в этой связи представляет собой деятельность организаций по самостоятельной проверке правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, проведение риск-анализа для целей предотвращения штрафных санкций за нарушения налогового законодательства. Как правило, внутренний контроль за правильностью исчисления налогов и сборов осуществляется через систему внутреннего аудита, регламенты налогового комплаенса или службу внутреннего контроля.

В условиях вариативности хозяйственных и финансовых операций в современных экономических связях важной задачей становится формирование устойчивой системы управления налоговыми рисками внутри самой организации. Подчеркивая важность системной, проактивной работы с рисками внутри организации Костиков А.М. отмечает, что в качестве задач внутреннего контроля выступают: «идентификация и документирование рисков и покрывающего их контроля по налоговой функции; проведение регулярного и системного анализа влияния изменений внешней и внутренней среды; постоянные актуализация, тестирование и сертификация контрольных процедур; регулярный мониторинг замечаний и статуса мероприятий по их устранению» [42]. Проактивная работа позволяет организациям не только минимизировать налоговые риски, но и выстраивать конструктивное взаимодействие с налоговыми органами с позиции доверия.

Особую значимость такая внутренняя работа с рисками приобретает при применении налоговых преференций, поскольку именно в этой сфере возникают типовые и нетиповые ситуации, требующие корректной интерпретации норм законодательства. Концепцией развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 № 381-р, предусмотрено повышение качества и

эффективности налогового контроля на основе высокотехнологичных решений, а также обеспечение упрощенного взаимодействия между налоговыми органами и участниками экономических отношений. В документе закреплена цель, которая заключается в достижении добровольного исполнения налогоплательщиков обязанности по уплате налога посредством риск-ориентированного подхода, предполагающего проверку высокорисковых организаций с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы субъектов хозяйственной деятельности [72]. В этом контексте подчеркивается приоритет раннего выявления рисков и ориентир на выстраивание партнерских отношений с организациями, обладающими эффективной системой внутреннего контроля. Как отмечает А.С. Адвокатова, «введение налогового мониторинга в российскую практику – это очередное доказательство желания государства в лице налоговых органов выстраивать партнерские отношения с налогоплательщиком» [12]. Это, в свою очередь, актуализирует значимость внутреннего контроля за правильностью исчисления налогов и сборов, в том числе управления налоговыми рисками организации как основы такого взаимодействия.

На практике элементы внутреннего контроля нашли свое институциональное выражение в приказе ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@, согласно которому в организациях должна быть разработана система управления рисками для своевременного предотвращения и минимизации негативных последствий неупорядоченного и неэффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности [80]. Следовательно, внутренний контроль постепенно закрепляется в качестве важного компонента современной модели налогового контроля.

Гончаренко Л.И. в своей работе «Эволюция содержательного наполнения сервисной функции налоговых органов» отмечает следующее: «в рамках расширения требований к обязательному элементу налогового мониторинга – системе внутреннего контроля – была обозначена

необходимость раскрытия информации о нетипичных, специфических сделках (операциях) и крупных сделках (операциях), которые соответствуют критериям, установленным в законодательстве для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью» [33, с. 58]. Исходя из вышесказанного, развитие системы внутреннего контроля в организациях способствует формированию транспарентной среды и выстраиванию устойчивых доверительных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, что в свою очередь соответствует современным требованиям риск-ориентированного подхода в налоговом контроле.

Вместе с тем, принимая во внимание концептуальные особенности преференций по налогам, можно сделать вывод о целесообразности содержательного подхода к налоговому контролю применения преференций по налогу на прибыль, базирующегося на контроле правильности применения на микроуровне и эффективности преференций на макроэкономическом уровне налогового администрирования. Указанные уровни следует рассматривать в качестве взаимодополняющих элементов налогового контроля преференций в управлении налоговой системой страны.

На микроэкономическом уровне налоговый контроль применения преференций по налогу на прибыль осуществляется налоговыми органами, в частности субъектами выступают ФНС России и ее функциональные и территориальные структурные подразделения.

На первый план в этом контексте выходит проверка налоговыми органами правильности самостоятельного расчета налогоплательщиком налогового обязательства. Налоговые органы осуществляют проверку налоговых деклараций и сопутствующих подтверждающих документов, при этом особое внимание уделяется корректности учета заявленных налоговых льгот, пониженных ставок и иных форм преференций. Кроме того, другим аспектом проверок на микроуровне является проверка соответствия финансовой деятельности налогоплательщика условиям, на основании которых возможно применение преференций. Налоговые органы проверяют,

насколько деятельность налогоплательщика фактически соотносится с условиями, которые предусмотрены для применения тех или иных преференций. В этом отношении налоговый контроль обеспечивает выявление случаев фиктивного использования преференций или злоупотребления предоставленными преимуществами, вплоть до ухода от налогообложения.

Таким образом, конструктивной задачей налогового контроля на микроуровне является проверка достоверности налоговой отчетности, минимизация рисков неправомерного использования налоговых преференций и создание условий для соблюдения налоговой дисциплины.

На макроэкономическом уровне налоговый контроль осуществляется в целях оценки обоснованности введения преференций в контексте государственного регулирования экономических процессов. Такой подход реализуется через оценку экономического роста, инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, занятости и других макроэкономических показателей, определяющих уровень экономического развития страны в тех сферах, где имеет место возможность применения налоговых преференций. Например, если целью отдельно взятой преференции является стимулирование развития определенной отрасли экономики или инвестиций в инновации, то необходимо оценить, насколько эта преференция способствует достижению показателей в рамках поставленных целей. Оценка эффективности налоговых преференций в этой связи является не формальным шагом, а необходимым инструментом для обеспечения макроэкономического эффекта от предоставления налоговых преференций. Результаты оценки эффективности для целей налогового контроля обеспечивают информационную базу для принятия обоснованных решений в налоговой политике, тем самым способствуя достижению экономических и социальных целей государственной политики на основе полученных данных и результатов. Субъектами проводимых мероприятий выступают Минфин России и Министерство экономического развития Российской Федерации (далее – Минэкономразвития России).

Расширение функционально-содержательного наполнения налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль на макроуровне отражает целеполагание преференций в государственном регулировании.

Таким образом, в целях настоящего исследования предметно рассматривается налоговый контроль в рамках микро- и макроуровней. На микроуровне контроль нацелен на корректность и правильность применения преференций; на макроуровне – контроль в контексте макроэкономической обоснованности преференций как инструмента налоговой политики.

Дефиниция «инструментарий» в научной литературе является дискуссионной. Под инструментарием принято понимать совокупность методов, средств и приемов, применяемых для решения определенных задач. Например, Рогатенюк Э.В. в своей работе рассматривает инструментарий в рамках государственной налоговой политики, понимая под ним совокупность методов, инструментов и рычагов, с помощью которых реализуются цели налоговой политики государства [107].

В настоящем исследовании на основе осмысления теоретических взглядов отечественных и зарубежных ученых предлагается новая концептуальная трактовка, актуализирующая содержание понятия «инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль». Ее идейная основа сформирована на представлении о том, что налоговый контроль должен обеспечивать целевое использование преференций, предотвращая их неправомерное применение и уклонение от налогообложения.

Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль представляет собой совокупность организационно-правовых норм, методов и форм контрольно-надзорной деятельности налоговых органов на микроуровне, обеспечивающих проверку правомерности применения налоговых преференций, и инструментов контроля обоснованности налоговых стимулов на макроуровне, направленных

на анализ их влияния на экономическое развитие и достижение целей социально-экономической политики. Предложенная сегментация налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль на микроэкономическом и макроэкономическом уровнях предполагает разграничение форм и методов контроля между этими уровнями. Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль представлен на рисунке 2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций

Следует отметить, что микро- и макроуровни налогового контроля применения налоговых преференций по налогу на прибыль находятся во взаимосвязи и образуют единую совокупность мероприятий контроля в управлении налоговой системой. Например, взаимодействие между уровнями проявляется в том, что результаты микроуровневого контроля формируют эмпирическую и информационную основу для принятия решений на макроуровне – в том числе по изменению, отмене или пролонгации налоговых преференций. В то же время сформулированные на макроуровне приоритетные направления контроля определяют фокус проведения мероприятий налогового контроля на микроуровне.

Таким образом, рабочей гипотезой настоящего исследования является научное предположение о том, что результативное осуществление налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль как на микро-, так и на макроуровне налогового администрирования будет способствовать укреплению бюджетно-налоговой устойчивости и созданию условий для сбалансированного социально-экономического развития государства.

Результативное осуществление налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль базируется на принципах, которые обеспечивают справедливость, законность и эффективное функционирование налоговой системы. В качестве основополагающих принципов, на которых базируется осуществление налогового контроля в Российской Федерации, Сайдулаев Д.Д. называет принципы правомочности, полноты, всеобщности, регулярности, единства, соблюдения налоговой тайны, объективности и достоверности [117]. Указанные принципы действительно играют важную роль в обеспечении эффективности и справедливости налогообложения. Вместе с этим их перечисление не исчерпывает всех аспектов, которые могут быть важны для обеспечения эффективности налоговой системы.

В исследовании Адвокатовой А.С. представлено расширение принципов налогового контроля, которое позволяет более глубоко учитывать, как базовые, так и специфические аспекты, возникающие в современном

налоговом контроле [10]. Деление на три блока создает возможность структурировать подходы к налоговому контролю, подчеркивая важность гласности, превентивности и результативности. Представленное разделение также отражает направленность к балансу интересов государства и налогоплательщиков, что особенно актуально в условиях повышенных требований к налоговой прозрачности и соблюдению прав субъектов налога.

Рассматривая принципы налогового контроля по налогу на прибыль, Солярик М.А. приводит принципы, на которых построен налоговый контроль в Российской Федерации [124]. Предложенный перечень не учитывает принципы, определяющие особенности контроля преференций.

Представляется возможным заключить, что налоговый контроль преференций по налогу на прибыль должен быть организован на основании как общих, так и специфических принципов, отражающих особенности налогового контроля преференций по налогу на прибыль. Таким образом, целесообразным представляется, следуя траектории повышения результативности налогового контроля, сгруппировать принципы налогового контроля относительно функционально-содержательного назначения.

Первая группа представляет собой организационно-правовой блок принципов, которые направлены на обеспечение организации налогового контроля, создавая базу для всех контрольных мероприятий.

Традиционными принципами в этой группе являются *принцип законности*, регламентирующий то, что налоговый контроль реализуется только в определенных законодательством формах, а также *принцип гласности*, детерминирующий открытость деятельности органов налогового контроля и возможность получения исчерпывающей информации для всех налогоплательщиков и связанный с ним *принцип объективности и независимости налоговых органов*, основанный не только на соблюдении организационных мер применения средств идентификации, аутентификации и подтверждения подлинности информации, но и на проведении налогового контроля, исключая какую-либо предвзятость со стороны налоговых органов.

Эту группу следует дополнить *отраслевым принципом*, который подразумевает учет специфики и особенностей различных отраслей экономики при разработке и применении мер налогового контроля. Отраслевой подход позволяет адаптировать контрольные мероприятия, направленные на проверку применения преференций по налогу на прибыль, и критерии анализа организаций в разных отраслях и по видам деятельности. Например, в обрабатывающей промышленности при налоговом контроле учитываются длительные инвестиционные циклы и высокая капиталоемкость производства, что требует специфических подходов к анализу обоснованности применения налоговых преференций в части обоснованности расходов. Налоговый контроль применения преференций в IT-секторе включает проверку соответствия организаций установленным критериям, таким как доля доходов от реализации программного обеспечения, наличие государственной аккредитации IT-компании, соблюдение требований к численности сотрудников.

Вторая группа содержит информационно-аналитический блок принципов, которые обеспечивают качественную и достоверную информацию в целях налогового контроля.

Базовым принципом в данной группе является *принцип достоверности*, регламентирующий точность и полноту информации в процессе налогового контроля. Важное значение имеет дополняющий его принцип *комплексности*, который заключается в том, что налоговый контроль должен охватывать все аспекты экономической деятельности налогоплательщика, анализировать преференции на макро- и микроуровнях налогового администрирования.

В целях повышения результативности налогового контроля посредством улучшения качества анализа и обеспечения актуальности информации вторую группу следует дополнить *принципом межведомственного взаимодействия налоговых органов с другими государственными ведомствами*, который отражает потребность взаимодействия налоговых органов при выполнении своих контрольных функций с Минфином России и Банком России.

Третья группа принципов налогового контроля составляет оценочно-целевой блок, представляющий предпроверочный анализ, который детерминируют необходимость предупреждения налоговых нарушений, оценку налоговых рисков, а также проверку их экономической целесообразности и обоснованности существующих и (или) планируемых к установлению преференций с учетом макроэкономических приоритетов государства.

Общепринятым принципом в рассматриваемой группе является *принцип превентивности налоговых нарушений*, который заключается в том, что налоговый контроль должен быть направлен на предупреждение возможных налоговых нарушений. Превентивный подход способствует снижению уровня налоговых нарушений, мотивируя соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками.

Данный принцип находит свое отражение в предупредительных мероприятиях налогового контроля и является составляющей риск-ориентированного подхода в налогообложении. Козырин А.Н. в основе сущности предварительного налогового контроля рассматривает информационную работу с налогоплательщиками [41]. Несмотря на то, что информационная работа действительно важна, рассматривать ее как основу сущности предварительного налогового контроля некорректно. Представляется, что предварительный налоговый контроль должен включать более активные и целенаправленные меры, которые помогают нивелировать нарушения и оптимизировать налоговые обязательства. В этой связи М.А. Гармаева, например, дополняет информационную работу налоговых органов налоговым планированием и предупреждением нарушений налогового законодательства [32].

Целесообразно расширить эту группу *принципом оценки рисков*, возникающих в процессе налогового контроля, который гласит, что налоговый контроль должен включать анализ рисков, возникающих при применения налогоплательщиками преференций по налогам. Роль данного принципа как

превентивного лежит в предотвращении налоговых нарушений и создании доверительной среды между налогоплательщиками и налоговыми органами. Оценка рисков становится превентивным барьером, способствующим также снижению вероятности ошибок налоговых органов.

Заключительным принципом в этой группе является *принцип контроля за обеспечением макроэкономической обоснованности преференций*, который подразумевает включение в систему налогового контроля оценки эффективности влияния преференций по налогу на прибыль на достижение макроэкономических показателей.

Таким образом, принципы налогового контроля применения преференций играют ключевую роль в результативности налогового контроля. Предложенные дополнительные принципы в совокупности с общими принципами налогового контроля следует считать основой организации и проведения контрольных мероприятий на двух уровнях налогового администрирования.

Для выявления наиболее результативных подходов к налоговому контролю представляется возможным проследить эволюцию содержательного наполнения налогового контроля преференций по налогу на прибыль с момента начала формирования современной налоговой системы до настоящего времени. В некоторой степени общности можно выделить три этапа, представленные в таблице 5.

Таблица 5 – Эволюция содержательного наполнения налогового контроля преференций по налогу на прибыль организаций

Период	Характеристика
1992-1998 гг.	Проведение контрольных мероприятий налоговыми органами на основе бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика
1998-2010 гг.	Расширение методов и инструментов налогового контроля в рамках камеральных и выездных налоговых проверок
2010 г. – настоящее время	Внедрение автоматизированных систем контроля и аналитических инструментов в контексте риск-ориентированной концепции налогового мониторинга

Источник: составлено автором.

Первый этап эволюции налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль фактически можно характеризовать как подготовительный, поскольку именно тогда имела место разработка фундаментальных направлений развития налоговой системы России.

Рассматриваемый период соотносится с периодом действия Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1, включая некоторые изменения и дополнения к данному закону, пришедшего на смену Закону СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» [112; 126]. Этот закон устанавливал налоговые преференции по налогу на прибыль, которые носили обязательный характер. Например, в соответствии с п. 4 ст. 6 при соблюдении соответствующих условий освобождаются от налога на прибыль в первые два года работы малые предприятия, осуществляющие производство и переработку сельскохозяйственной продукции [112].

Если рассматривать мероприятия налогового контроля, которые имели место быть в рамках этого периода, то это был документальный налоговый контроль, который осуществлялся налоговыми органами на основе бухгалтерской и налоговой отчетности, исключая активный выезд непосредственно на территории налогоплательщиков. При этом проводимые проверочные мероприятия в значительной степени носили характер принуждения, что выражалось, с одной стороны, в предъявлении обширных требований к предоставленной налогоплательщиками документации, а с другой – в частых случаях ее утраты или уничтожения [10]. Таким образом, инструментарий налогового контроля данного периода заложил основу реформирования сферы налогового контроля с акцентом на проверку формального соблюдения налоговых обязательств. Вместе с тем отсутствие четких критериев разделения форм и методов налогового контроля негативно влияло на уровень соблюдения налоговой дисциплины. Недостатки в организации налогового контроля делали возможным уклонение налогоплательщиков от налогообложения и злоупотребление преференциями

по налогу на прибыль. Все углублялось тем, что налоговые органы сталкивались с многочисленными проблемами, выраженным недостатком квалифицированных кадров, отсутствием единой базы данных, слабой информационной инфраструктурой и высоким уровнем коррупции.

Таким образом, на первом этапе становления налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль был заложен фундамент действующего сегодня налогового инструментария, который отличается акцентом на контроль за отдельными налогоплательщиками.

Второй этап начинается с введения в действие первой, а затем и второй частей НК РФ, в частности с введения в действие в 2002 году 25 главы «Налог на прибыль организаций», которая содержала иную концепцию понятия налоговых преференций – они стали рассматриваться как налоговые преимущества, предоставляемые при соблюдении установленных условий, что подчеркнуло их адресный характер [109]. НК РФ закрепил условия предоставления преференций, позволив усилить контроль за их применением. Например, в Методических рекомендациях по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ определена структура исчисления налога на прибыль и выделены категории доходов и расходов, которые влияют на формирование налоговой базы [75]. В документе нашли отражение условия применения преференций, что имеет важное значение для их налогового администрирования.

Необходимо отметить, что в рассматриваемый период закладываются основы анализа практики применения налоговых преференций, что наиболее ярко нашло отражение в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012-2013 годов и получает дальнейшее развитие в контексте методической оценки налоговых льгот по региональным и местным налогам. С точки зрения налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль на макроуровне, эти инициативы направлены на повышение эффективности налоговых преференций в рамках содействия экономическому развитию страны.

В целом в 2000-2010 годах налоговый контроль преференций по налогу на прибыль в России стал более организованным и от этого результативным благодаря законодательным реформам, внедрению анализа применения преференций и улучшению взаимодействия между различными государственными органами.

Тем не менее можно согласиться с Нестеренко А.С., который отмечает, что характер применяемых недобросовестными налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов заставил всерьез задуматься о резервах повышения эффективности налогового контроля [63]. Необходимость трансформации налогового контроля предопределена в первую очередь тем, что все еще имели место налоговые лазейки и различного рода злоупотребления преференциями по налогу на прибыль. Например, организации искусственно создавали условия для получения преференции при фактическом несоответствии требованиям, переводили свои активы и доходы в юрисдикции с низким налогообложением для уменьшения налоговой нагрузки при том, что нередко происходило создание фиктивных дочерних компаний или филиалов. Кроме того, использовались схемы слияний, поглощений или реорганизаций для искусственного создания убытков и уменьшения налоговых обязательств.

Таким образом, результатом второго этапа ретроспективы формирования налогового инструментария применения преференций стало законодательное закрепление форм и методов налогового контроля. Вместе с тем случаи уклонения от налогообложения по налогу на прибыль в связи с применением преференций при одновременном развитии информационных технологий потребовали автоматизации налогового контроля.

На третьем этапе налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль происходит изменение характера диалогового взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Согласно приложению № 1 к приказу ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232, миссией ФНС России заявлена гарантия открытых и

доступных условий для уплаты налогов, а также обеспечение взаимодействия, основанного на доверии, предсказуемости и сокращении взаимных издержек для достижения успеха налогоплательщика, развития общества и процветания страны [76]. Изменение философии налогового контроля, а также неактуальность его традиционных форм потребовали внедрения информационно-телекоммуникационных технологий в повседневную работу налоговых органов.

Можно согласиться с позицией Молчанова Е.Г., подчеркивающего, что рассматриваемый этап характеризуется переходом к диалоговому взаимодействию между налоговыми органами и налогоплательщиками [59]. Эта позиция составляет также и траекторию развития налогового контроля преференций, заключающуюся в обеспечении соблюдения законодательства на основе взаимной заинтересованности в позитивных результатах налогоплательщиков и налоговых органов.

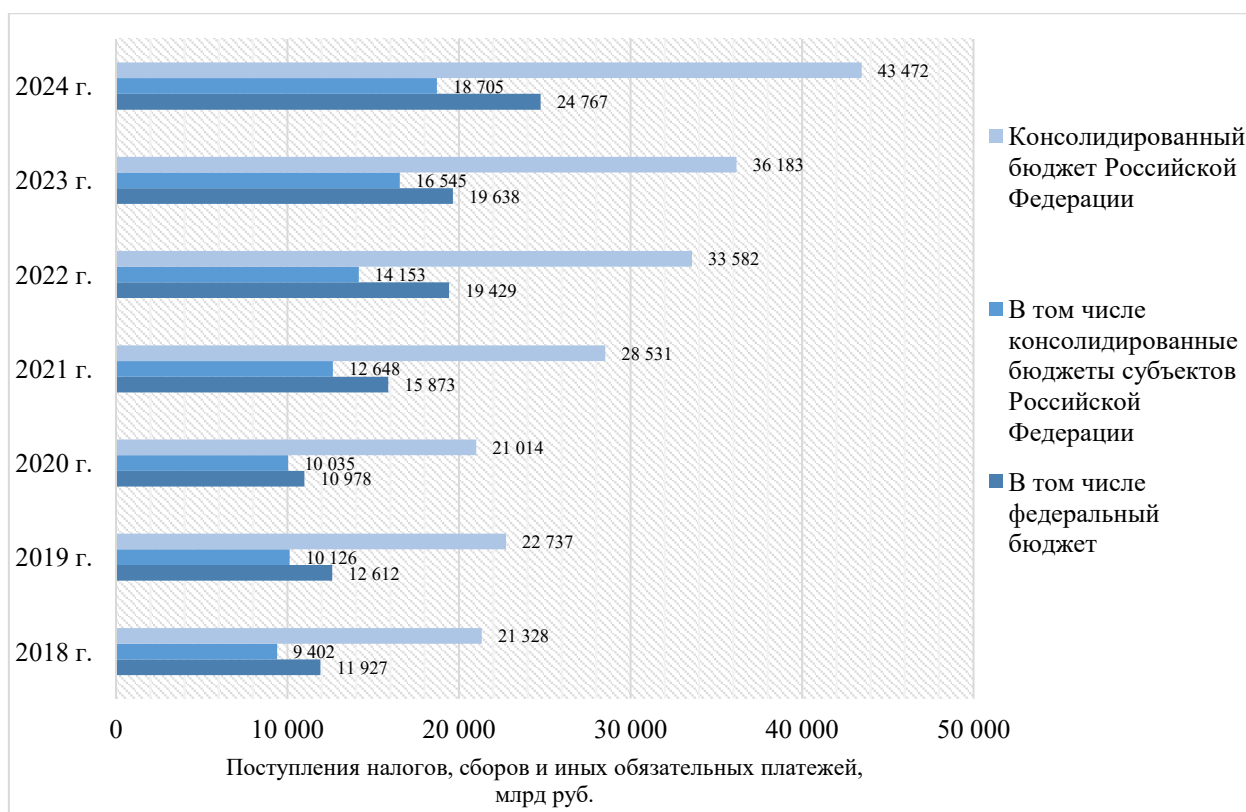
Вышесказанное обусловило внедрение и расширение сферы налогового мониторинга как формы контроля. Согласно Гончаренко Л.И. и Краюшкину К.Д. под налоговым мониторингом принято понимать «систему мероприятий, позволяющих осуществлять непрерывное наблюдение за состоянием исследуемого объекта, процесса или явления, регистрировать их важнейшие характеристики, оценивать их, оперативно фиксировать результаты воздействия на объект различных факторов» [33]. Также авторы отмечают, что с момента введения налогового мониторинга в 2015 году он претерпел значительные изменения, которые заключаются в расширении круга потенциальных участников, а также в уточнении процедурных аспектов подключения.

Налоговый контроль в форме налогового мониторинга регламентирован разделом V.2. НК РФ, введенным в действие Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ [110]. В настоящее время налоговый мониторинг как форма налогового контроля обеспечивает непрерывный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, что

принципиально изменило характер взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками – вместо последующего контроля по завершении отчетного периода реализуется модель превентивного взаимодействия, основанного на открытом обмене информацией в режиме реального времени. Помимо всего прочего, такое преобразование создало условия для более оперативного и глубинного контроля за обоснованностью и правильностью применения налоговых преференций на макроуровне.

Развитие партнерского взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами сопровождается внедрением цифровых решений в области налогового администрирования. Цифровизация создает условия для более скоординированного и прозрачного взаимодействия участников налоговых отношений. На Международном форуме «Российская неделя международного налогообложения», проходившем в 2018 году на базе Финансового университета, Новоселов К.В. отметил, что «технологии управления большими данными, с централизованной информационной системой и аналитическими инструментами в симбиозе с проектным подходом позволяют выделить ряд преимуществ для каждого участника налоговых отношений, а также для национальной экономики в целом» [30, с. 170].

Таким образом, корректно утверждать, что особенностью контрольных мероприятий становится развитие диалогового взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, а также проведение контрольно-аналитических мероприятий на базе автоматизированных информационных систем. Все это непосредственно отражается на увеличении налоговых поступлений. Согласно данным, представленным на рисунке 3, налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2023 году составили 36 182,8 млрд руб. или 107% по отношению к 2022 году. При сравнении объема поступлений в 2023-2024 гг. и допандемийный период 2018-2019 гг. очевидна тенденция роста уровня поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей.



Источник: составлено автором по материалам [133].

Рисунок 3 – Динамика поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в 2018-2023 гг.

Разработанная в 2016 году автоматизированная информационная система «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3») направлена на решение таких задач, как обеспечение открытости налоговых органов для налогоплательщика через упрощение процедур взаимодействия с ФНС России. В целях контроля за применением преференций по налогу на прибыль в рамках АИС «Налог-3» предусмотрена возможность просмотра деклараций в режиме реального времени и запроса требований о предоставлении подтверждающих применение преференций документов или пояснений. Тем не менее, на сегодняшний день автоматизированные инструменты контроля применения преференций по налогу на прибыль остаются ограниченными и требуют дальнейшего развития [9].

Вопросы развития цифровых инструментов в целях налогового контроля по налогу на прибыль находят свое отражение в работах Крицкого В.И. и Синельникова-Мурылева С.Г. По мнению Синельникова-Мурылева С.Г. переход к автоматизированному исполнению налоговых обязательств

невозможен без существенного упрощения и изменения архитектуры применяемых налогов [120]. Крицкий В.И. в свою очередь предлагает концепцию риск-ориентированного подхода к государственному контролю по налогу на прибыль, а также предлагает внедрение АСК «Налог на прибыль» по аналогии с АСК «НДС» в четыре этапа, начиная с внедрения только для крупнейших налогоплательщиков и завершая внедрением для всех налогоплательщиков [44]. Действительно, траектория цифровизации контроля за исчислением налога на прибыль имеет практическое значение для более точного, адресного и превентивного выявления рисков применения преференций по налогам.

Необходимо отметить, что на современном этапе свое развитие получили вопросы контроля за обеспечением макроэкономического эффекта от предоставления преференций. Например, в рамках сессии VI Московского финансового форума был презентован совместный проект Минфина России и ФНС России – аналитическая система «Эффективность льгот», построенная на базе АИС «Налог-3» [57]. Представленная аналитическая система позволяет на основе оценки влияния инвестиционных налоговых льгот на экономику формировать заключения относительно влияния льгот на рост инвестиций, число научно-исследовательских разработок, увеличение форма оплаты труда и другие значимые экономические показатели. Для сопоставления данных была впервые использована Agile-методика как метод проектного управления. Создание информационной системы позволило не только обеспечить Минфин России необходимой аналитикой в короткие сроки, но и с учетом полученных результатов определить вектор развития преференциальной политики государства в рамках Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024-2025 годов [84].

Таким образом, формы и методы контроля применения преференций по налогу на прибыль видоизменялись с течением времени. На их становление повлияли как внутренние факторы, прежде всего социально-политическая

ситуация в стране, так и внешние, среди которых повсеместное внедрение информационных технологий. Исследование ретроспективы позволило проследить, как изменялись подходы к налоговому контролю и какие методы были наиболее эффективными в разные периоды. Повышение собираемости налоговых платежей непосредственно связано с расширением информационно-аналитического пространства налоговых органов. В связи с этим вопрос о развитии автоматизированных систем контроля приобретает актуальность и предопределяет дальнейшую разработку рекомендаций по повышению результативности действующего налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций с точки зрения его автоматизации.

Для повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль к программным целям взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков следует отнести расширение открытости, снижение административных барьеров между ФНС России и добросовестными налогоплательщиками, повышение налоговой и цифровой грамотности субъектов хозяйствования в рамках целей общей экономической политики.

Глава 2

Оценка современного состояния налогового контроля применения налоговых преференций

2.1 Анализ действующих форм и методов налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций на микроуровне

В рамках реализации налоговой политики необходимо обращать внимание на результат применения стимулирующих налоговых преференций, установленных законодательством о налогах и сборах. Регулярный и тщательный анализ практики применения преференций по налогам способствует разработке более эффективной налоговой политики, обеспечивающей устойчивое экономическое развитие и справедливое распределение налоговой нагрузки. Контрольная работа налоговых органов на микроуровне за правильностью применения налоговых преференций, предусмотренных для целей стимулирования развития отдельных институциональных единиц экономики, направлена на предотвращение возможных ошибок и нарушений [4]. При отсутствии действенной системы налогового контроля за использованием налоговых льгот и преференций создаются благоприятные условия для возникновения различного рода злоупотреблений, включая уклонение от налогообложения, легализацию доходов, полученных преступным путем, и мошенничество [11].

Действующие формы и методы налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль зачастую не отвечают современным экономическим реалиям. В связи с этим проверка применения налогоплательщиками положений законодательства о налогах и сборах, предусматривающих преимущества для субъектов финансово-хозяйственной деятельности, имеет свои границы. В этом контексте результативность налогового контроля во многом определяется оптимальным выбором

инструментария налогового контроля, поскольку наилучшие сочетания форм и методов позволяют с наименьшими усилиями и в короткие сроки добиться высоких результатов в процессе осуществления контрольных мероприятий.

Необходимым этапом для выявления направлений повышения результативности налогового контроля является анализ действующего инструментария налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль. Несмотря на общие формы и методы контроля, специфика контрольных мероприятий присутствует в зависимости от формы налоговой преференции. На микроэкономическом уровне налогового администрирования интерес представляют налоговые преференции в форме пониженных ставок налога, налоговых льгот, преференций в рамках различных СНИР как оказывающих прямое влияние на налоговые обязательства организаций.

В целях контроля применения пониженных ставок основополагающим является проверка соответствия налогоплательщика установленным законодательством о налогах и сборах условиям. В случае налоговых льгот основное внимание уделяется проверке документального подтверждения права на ту или иную льготу. Что касается налогового контроля преференций для участников СНИР, то в их случае проверке подлежит подтверждение выполнения инвестиционных обязательств. Таким образом, содержательные особенности форм налоговых преференций определяют различия в мероприятиях налогового контроля.

Рассмотрим инструменты налогового контроля за применением налогоплательщиками пониженных ставок налога на прибыль. Типовыми формами налогового контроля в данном случае являются камеральные и выездные налоговые проверки, а также налоговый мониторинг. В рамках контрольных мероприятий проверяется соответствие налогоплательщика установленным условиям применения пониженной ставки, а также легитимность отнесения доходов к льготлируемой категории. Для выявления актуальных проблем, связанных с применением налогоплательщиками

пониженных ставок налога на прибыль, в работе использован подход выборки судебных дел, предметом которых являлись споры о правомерности отказа налоговых органов в предоставлении преференций. В качестве критерия отбора использовались дела, отражающие: различие в интерпретации условий применения налоговой преференции, правовые последствия формальных нарушений при подаче документов, роль конкретизации норм в законодательстве и административной практике, особенности налогового контроля в цифровых и инновационных секторах.

Показательным является дело ООО «Гелиосдент», которое показало первостепенность именно сущностных условий предоставления преференций, а не формальных нарушений. В Постановлении Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 декабря 2013 г. № Ф09-12168/13 по делу № А60-9718/2013 рассматривался спор между налоговым органом и налогоплательщиком, являющимся медицинской организацией [98]. В рамках камеральной налоговой проверки налоговая инспекция выявила нарушение, связанное с несвоевременным представлением заявления на применение нулевой ставки по налогу на прибыль. Суд пришел к выводу о том, что представление заявления и соответствующих документов для применения налогоплательщиком ставки 0 процентов в срок не позднее, чем за один месяц до начала налогового периода, к условиям применения налоговой нулевой ставки не относится, поэтому его нарушение само по себе не может являться основанием для отказа применения нулевой ставки. В данном случае судебная практика демонстрирует, что при налоговом контроле за применением пониженных ставок ключевое значение имеет проверка соответствия установленным условиям применения ставки, а не формальным аспектам.

Такой подход является наиболее распространенным и отражается в судебных спорах. Так, МРИ ФНС России № 10 по Московской области провела камеральную налоговую проверку декларации по налогу на прибыль за 9 месяцев 2022 года ООО «ПП Гофрокомбинат». В результате налоговый орган пришел к выводу о том, что организацией не соблюдены условия для

применения пониженной ставки налога на прибыль в части установленных пп. 4 п. 1 ст. 25.8 НК РФ минимальных объемов капитальных вложений и сроков их осуществления. 20 июня 2024 года Арбитражный суд Московской области вынес Решение по делу № А41-6859/2024, в рамках которого суд поддержал позицию налоговых органов [103].

Представляют интерес случаи, отражающие различные налоговые риски, в том числе обусловленные неоднозначной интерпретацией норм законодательства о налогах и сборах в части пониженных ставок по налогу на прибыль. К примеру, 20 сентября 2021 года Верховный Суд вынес Определение № 305-ЭС21-11548 по делу № А40-248146/2019 об оспаривании компанией-инвестором отказа налоговым органом в применении пониженной ставки по налогу на прибыль [82]. Позиция налогового органа заключалась в том, что налогоплательщик необоснованно применил пониженную ставку налога, поскольку такая преференция могла реализовываться в течение пяти налоговых периодов с момента отражения произведенных капитальных вложений в бухгалтерском балансе. В данном случае суд встал на сторону налогоплательщика, обосновав это тем, что поскольку субъектами преференции являются вновь создаваемые организации-инвесторы, то толкование положений ст. 1 Закона Саратовской области от 25.07.2007 № 131-ЗСО, определяющего условия применения пониженной ставки налога, в том числе порядок исчисления срока ее применения, должно носить внутренне непротиворечивый характер, позволяя в действительности обеспечить частичное освобождение от налогообложения той прибыли, которая будет получена инвесторами от использования (эксплуатации) возведенных ими объектов.

Рассматриваемое разъяснение Верховного Суда отражает актуальную проблему недостаточной конкретизации нормативно-правовых актов, которая приводит к неопределенности и созданию возникновения спорных ситуаций в процессе налогового контроля. Так, налоговое законодательство, устанавливающее пониженные ставки для инвесторов, не дает однозначных

указаний по поводу того, как классифицировать затраты на строительство в зависимости от их стадии, что в свою очередь создает трудности для налогоплательщиков при применении преференций и для налоговых органов в процессе осуществления контрольных мероприятий. В результате повышается риск споров между налогоплательщиками и органами контроля. Налоговый контроль позволяет выявлять несовершенства законодательных норм в контексте принципа оценки налоговых рисков. Представленный пример подчеркивает необходимость применения этого принципа с целью недопущения необоснованного отказа в предоставлении преференции.

В превентивных целях разрабатываются методические материалы, способствующие корректности применения рассматриваемых форм преференций. В частности, имеет место развитие налогового администрирования применения пониженных налоговых ставок для организаций в сфере информационно-телекоммуникационных технологий. Например, письмо ФНС России от 25 января 2023 года № СД-4-3/763@ содержит разъяснения, согласно которым право на налоговую преференцию предоставляется только тем организациям, которые соответствуют определенным условиям, включая аккредитацию в Министерстве цифрового развития связи и массовых коммуникаций Российской Федерации [70]. Также обращается внимание на требование к структуре доходов компании, где более 90% выручки должно приходиться на деятельность в IT-сфере, а численность сотрудников должна составлять не менее семи человек. Закрепление этих условий имеет важное значение для исключения из круга получателей преференций организаций, ведущих иную деятельность в качестве основной, и тем самым сократить возможности недобросовестного применения преференций. Таким образом, методическая составляющая налогового контроля применения преференций нуждается в адаптации к актуальным вызовам цифровизации налогового администрирования и требует дальнейшего развития.

Налоговые льготы по аналогии с пониженными ставками налога также предусматривают проверку правильности применения, в том числе права на льготу, которая осуществляется в рамках камеральных, выездных налоговых проверок и налогового мониторинга. При этом особое внимание уделяется проверке полноты и достоверности предоставляемых налогоплательщиками документов и сведений. Как показывает практика налогового контроля, особое место здесь занимают риски двойственного толкования положений законодательства как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков.

Представляющим интерес примером реализации инструментария налогового контроля применения льгот по налогу на прибыль является дело АО «Уралсибгидрострой». В Решении Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 09.12.2024 № А75-6970/2024 была рассмотрена норма пп. 3 п. 2 ст. 286.1 НК РФ, которой предусмотрено право инвестиционного налогового вычета (далее – ИНВ) в размере до 100% расходов в виде пожертвований государственным и муниципальным учреждениям культуры, а также средств, перечисленных некоммерческим организациям (далее – НКО) на формирование их целевого капитала [106]. По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган признал применение ИНВ неправомерным, мотивируя это тем, что право на его использование могло возникнуть только в том случае, если бы НКО направила полученные средства в учреждения культуры в том же налоговом периоде и исключительно в пределах фактически переведенных сумм. Суд поддержал позицию налогоплательщика, указав, что налоговое законодательство не предусматривает требования перечислять средства в том же налоговом периоде, в котором было осуществлено их направление контрагенту. В контексте принципа достоверности налогового контроля рассматриваемый пример иллюстрирует необходимость точного установления фактических условий применения инвестиционного налогового вычета. Важно отметить, что налоговые льготы инвестиционного характера

имеют долгосрочный эффект, в связи с чем возможность накопления и использования средств в перспективе является важным условием их стимулирующей функции, а ограничение рамками одного налогового периода снижает ее эффективность.

Далее обратимся к практическим аспектам проверки применения амортизационной премии на примере дела № А40-122549/2014, рассмотренного Девятым арбитражным апелляционным судом [96]. В рамках проверки налоговый орган оспорил порядок учета амортизационной премии налогоплательщиком – ОАО «Новокуйбышевский нефтеперерабатывающий завод» при расчете налоговой базы по налогу на прибыль, заявив о нарушении правил амортизации основных средств. В результате суд встал на сторону налогоплательщика, указав, что выбранный им порядок учета амортизационной премии не противоречит действующему законодательству, а доводы налогового органа о необходимости корректировки налоговой базы не имеют нормативного подтверждения. Стоит отметить, что налоговый контроль в подобных случаях выполняет не только контрольную функцию, но и позволяет выработать единую позицию по толкованию законодательства о налогах и сборах в части амортизационных премий. Вместе с тем становится очевидной важность превентивного партнерского взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами в целях досудебного урегулирования споров.

Преференции, предоставляемые участникам налоговых режимов инвестиционного характера, предполагают выполнение субъектами хозяйственной деятельности таких дополнительных обязательств, как осуществление инвестиций, создание рабочих мест и соблюдение установленных сроков реализации инвестиционных проектов. Данный аспект обуславливает специфику проведения контрольных мероприятий. Выборка судебных кейсов раскрывает эту специфику, которая связана с проверкой выполнения инвестиционных обязательств и соответствия деятельности налогоплательщиков условиям предоставления налоговых стимулов.

Рассмотрим Решение, вынесенное 30 сентября 2024 года Арбитражным судом Хабаровского края, по делу № А73-11538/2024, в рамках которого рассматривался вопрос применения налоговых преференций, установленных для резидентов ТОР [105]. В процессе проведения камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации ООО «Технониколь Дальний Восток» налоговым органом было установлено несоблюдение условий применения нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль. Суд поддержал позицию налогового органа, сделав акцент на недостаточности статуса резидента ТОР для получения преференции и необходимости учета особенностей соглашения об осуществлении деятельности на ТОР, в соответствии с которым доходы от не предусмотренной этим соглашением деятельности не должны превышать 10% от общих доходов за налоговый период. В данном случае в рамках камерального контроля имела место проверка сведений из налоговой и бухгалтерской отчетности, подтверждающих документов, которая позволила налоговому органу выявить расхождения между заявленным статусом налогоплательщика и фактической структурой доходов.

Новые подходы в части полномочий налоговых органов по анализу финансово-хозяйственной деятельности, закрепленные Федеральным законом от 23.07.2025 № 254-ФЗ также могут иметь отношения к преференциям.

Конституционным Судом Российской Федерации была рассмотрена жалоба ЗАО «Кировский молочный комбинат» на действия налогового органа в части применения пониженной ставки налога на прибыль [83]. Суд отказал в принятии жалобы к рассмотрению, поддержав правомерность позиции налогового органа в части несоблюдения условий предоставления налоговой преференции. Предметом судебного спора являлось то, что 5 марта 2019 г. указанная организация заключила с Министерством экономического развития и поддержки предпринимательства Кировской области инвестиционный договор. В соответствии с договором и нормативно-правовыми актами Кировской области организация могла претендовать на преференции по

налогу на прибыль и применяла пониженную ставку налога, подлежащему к уплате в областной бюджет. В ходе проведения камеральной проверки налоговые органы выявили невыполнение инвестиционных обязательств, что, по их мнению, лишало организацию права на применение преференции, и давало основание для доначисления налога к уплате в бюджет, в частности организация не достигла необходимого уровня бюджетной эффективности. Таким образом, рассматриваемый кейс отличается тем, что проверка применения преференции в форме пониженной ставки по налогу на прибыль охватывала более широкий спектр мероприятий, включающий оценку эффективности заявленной налоговой преференции.

Все ранее представленные примеры демонстрируют подход к налоговому контролю преференций, который носят реактивный характер, заключающийся в том, что контроль активируется в ответ на некорректное применение преференций, а не на этапе предварительной оценки финансово-хозяйственной деятельности отдельной организации.

Необходимо переориентировать налоговый контроль применения преференций на проактивную модель, при которой проверка правильности и обоснованности применения налоговых преференций осуществляется на предпроверочном этапе. Этот подход позволяет заблаговременно выявлять потенциальные нарушения и минимизировать налоговые риски участников налоговых отношений. Такая практика будет способствовать укреплению доверия со стороны налогоплательщиков, поскольку демонстрирует стремление налоговых органов к объективной и справедливой оценке деятельности организаций. Кроме того, это отвечает принципу человекоцентричности в налоговом администрировании, предполагающему партнерские взаимоотношения между налоговыми органами и плательщиками налога в целях обеспечения взаимных интересов.

Мероприятия налогового контроля должны содержать методы предиктивной аналитики, позволяющие устранить неопределенность в процессе налогового контроля применения преференций по налогу на

прибыль, что, в свою очередь, находит свое отражение в применении риск-ориентированного подхода.

Подчеркивая практическую эффективность этого подхода, Соловьев А.И. отмечает: «ФНС России уже сегодня демонстрирует рост налоговых платежей благодаря активному внедрению практики риск-ориентированного подхода, способствующего отказу проверяемых объектов от «серых схем», повышению прозрачности ведения бизнеса при сохранении устойчивой тенденции к снижению числа проверок» [122, с. 143]. Новоселов К.В. также обращает внимание, что контрольная деятельность налоговых органов основывается на риск-ориентированном подходе, при котором планирование выездных проверок строится на анализе критериев риска совершения налоговых нарушений [65]. Действительно, на данный момент в налоговом контроле имеют место быть элементы риск-ориентированного подхода, направленные на предотвращение возможных нарушений. Например, налоговый мониторинг позволяет налоговым органам отслеживать деятельность организаций в режиме реального времени и оперативно выявлять риски, связанные с применением пониженных налоговых ставок или других преференций.

Особенности контроля применением преференций по налогу на прибыль в рамках налогового мониторинга можно рассмотреть на примере организаций, которые заключают соглашения о защите и поощрении капиталовложений. В соответствии с Федеральным законом «О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации» от 01.04.2020 № 69-ФЗ, включая изменения и дополнения к нему, участники соглашения о защите и поощрении капиталовложений (далее – СЗПК) обязаны в течение трех лет с даты заключения соглашения присоединиться к налоговому мониторингу без соблюдения суммовых критериев [111]. С точки зрения налогового контроля, присоединение участников СЗПК к налоговому мониторингу представляет налоговым органам доступ к необходимой информации без необходимости дополнительных контрольных мероприятий,

при этом организация освобождается от проведения камеральных и выездных налоговых проверок, что следует из системного анализа п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ. Ко всему прочему, суммовые критерии не применяются в отношении участников промышленных кластеров, резидентам особых экономических зон (далее – ОЭЗ), ТОР, свободного порта Владивосток (далее – СПВ), Арктической зоны Российской Федерации (далее – АЗ РФ) и к бывшим участникам консолидированных групп налогоплательщиков.

Возможность взаимодействовать с налоговыми органами в режиме реального времени для налогоплательщиков способствует более оперативному разрешению спорных вопросов. Налогоплательщики получают возможность запроса мотивированного мнения налогового органа, в частности дающего возможность предварительного разъяснения применения преференций по налогу на прибыль, что предотвращает возможные ошибки при их применении со стороны налогоплательщиков. В частности, в соответствии со ст. 105.30 НК РФ, регламентирующей представление мотивированного мнения налогового органа, для участников СЗПК мотивированное мнение включает оценку правильности определения затрат, в отношении которых предусмотрена господдержка. Таким образом, налоговый мониторинг обеспечивает более тесное и прозрачное взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами, тем самым мотивируя первых к добровольному исполнению налоговых обязательств. Возможность присоединения к налоговому мониторингу без обязательного соблюдения суммовых критериев для участников СЗПК демонстрирует эволюцию контроля преференций.

Подводя итог анализа применения действующих форм, методов и инструментов налогового контроля применения преференций, можно сделать вывод, что в настоящее время внимание налоговых органов сосредоточено на проведении камеральных и выездных проверок, в рамках которых выявляются нарушения. Историческая эволюция налогового администрирования в России предопределила ориентацию контрольно-надзорной деятельности налоговых

органов преимущественно на контроль за отдельными налогоплательщиками с аналитически выявленными рисками, как отмечено в параграфе 1.2 диссертации. Общий фокус на повышение собираемости налоговых поступлений позволяет оперативно выявлять налоговые нарушения, обеспечивая поступление налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы, но также приводит к судебным спорам.

Вместе с тем, в последнее десятилетие в России прослеживаются расширение сферы риск-ориентированного подхода к налоговому контролю применения налоговых преференций, проявляющиеся в изменении характера взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, использующими преференции, в том числе в рамках налогового мониторинга, а также в активном применении автоматизированных информационных систем. Для дальнейшего развития системы налогового контроля представляется необходимым активнее учитывать риски применения преференций, в частности – разработать систему критериев оценки рисков, основанную на комплексном анализе как количественных, так и качественных показателей, характеризующих деятельность налогоплательщика. Проведение оценки рисков в соответствии с критериями позволит дифференцировать применяемый инструментарий налогового контроля в зависимости от присвоенного уровня риска каждому налогоплательщику, что в свою очередь обеспечит повышение адресности контрольных мероприятий, оптимизацию распределения ресурсов налоговых органов и снижение избыточной нагрузки на добросовестных налогоплательщиков.

2.2 Оценка макроэкономической эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль организаций

На современном этапе развития налоговой системы Российской Федерации количество предоставляемых государством налоговых преференций значительно возросло, однако повышение их эффективности и

влияния на социально-экономическое развитие страны остается актуальной задачей. Данный контекст предопределяет теоретическую и практическую значимость проведения оценки форм и методов налогового стимулирования с точки зрения достижения целей, в соответствии с которыми они были установлены. Проведение оценки эффективности преференций на макроуровне позволяет интерпретировать полученные результаты оценки с позиции достижения целей стратегического планирования. Результаты налогового контроля применения преференций способствуют формированию макроэкономического обоснования эффективности и целесообразности тех или иных инструментов налогового стимулирования. Сочетание контроля правильности применения налоговых преференций и контроля их эффективности формирует методическую основу для совершенствования инструментария контроля на макроуровне.

Исследователи в области налогообложения обращаются к различным аспектам оценки эффективности налоговых преференций. Предметом научных исследований становится эффективность нулевой ставки налогообложения прибыли в макроэкономическом контексте и особенности применения преференций организациями социальной сферы [1; 34]. Также рассматриваются формы совершенствования мониторинга эффективности налоговых льгот, новые подходы к их установлению, а также методические основы управления рисками налогового стимулирования и оценки налоговых расходов [32; 39; 51; 88; 92]. Представленные работы демонстрируют многообразие подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования, формируя теоретико-методологическую основу для совершенствования налоговой политики.

В практическом отношении вопросы оценки эффективности налоговых льгот и преференций продолжают быть актуальными [7]. Мандрощенко О.В. подчеркивает, что аналитическая составляющая налогового стимулирования остается недостаточно проработанной [53]. Как отмечает автор, для большинства вводимых налоговых льгот и преференций не проводится оценка

их предполагаемой экономической или социальной эффективности, а в случае их отмены не проводится анализ причин, обусловивших их низкую результативность.

Эти выводы подтверждаются данными экспертно-аналитического отчета о налоговых расходах за 2019-2023 годы, утвержденного Коллегией Счетной палаты Российской Федерации [86]. В отчете указано, что из 145 видов 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 подходах к анализу налоговых расходов, что, в свою очередь, ограничивает раскрытие потенциала их рационального использования. Кроме того, отсутствие четких указаний о критериях признания налоговых расходов неэффективными приводит к неверным выводам о результативности преференций, даже при отрицательных фискальных показателях за несколько лет.

Низкий уровень стандартизации подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования и отсутствие системности в оценке налоговых расходов, отмеченных в указанном отчете, определяют необходимость компаративистского анализа имеющихся подходов. В приложении В представлена сравнительная характеристика выборки существующих подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования. Представленная сравнительная характеристика позволяет определить, какая из действующих методик обладают наибольшим потенциалом для применения в отношении оценки эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль с учетом таких особенностей, как комплексность, субъектоцентричность, территориальный характер и широкий спектр форм, целей их предоставления.

Наибольшее признание получила методика оценки эффективности налоговых расходов. Минфин России активно использует эту методику для оценки целесообразности и результативности бюджетных расходов,

вызванных предоставлением налоговых преференций. Этот подход в целях оценки эффективности налоговых преференций актуален особенно в части оценки соответствия целям государственной политики и востребованности у налогоплательщиков. Методика расчета результативности, включая вклад преференции в достижение целевых показателей и бюджетной эффективности, также может быть использована для анализа стимулирующих налоговых преференций.

Достойна внимания методика оценки эффективности налоговых расходов, которые связаны с применением налогоплательщиками особого режима осуществления предпринимательской деятельности на территориях ОЭЗ, предложенная Минэкономразвития России. Особенностью этой методики является фокус на количественной оценке результатов, что дает возможность объективного мониторинга эффективности территориальной формы преференций в сопоставлении с альтернативными мерами поддержки. Такой подход отвечает содержанию налоговых преференций, но в то же время требует дальнейшего развития.

Заслуживает внимания подход Счетной палаты Российской Федерации к оценке эффективности реализации государственных программ в рамках осуществления последующего контроля за исполнением федерального бюджета, который основывается на системном анализе их вклада в достижение общих социально-экономических целей. Основное внимание уделяется результативности, целесообразности и экономической эффективности программ, а также сопоставлению заявленных целей с фактически достигнутыми результатами. Также оценивается взаимосвязь между выделяемыми ресурсами и достигнутыми социальными и экономическими эффектами, включая выполнение задач, предусмотренных стратегическими приоритетами государства.

Для оценки эффективности налоговых преференций из подхода Счетной палаты Российской Федерации могут быть актуальны методы системного анализа, основанные на сопоставлении целей и фактических

результатов предоставления, а также оценка их экономической эффективности. Оценка альтернативных инструментов достижения этих целей позволяет оценить результативность налоговых мер поддержки в сравнении с прямыми мерами государственной поддержки.

Интерес представляет подход, закреплённый Постановлением Правительства Российской Федерации от 17.07.2019 № 903, реализуемый через формирование сводного годового доклада о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ, за подготовку которого отвечает Минэкономразвития России. Ключевым параметром оценки является сопоставление плановых и фактических значений целевых показателей, а также интегральная оценка вклада программ в достижение стратегических целей социально-экономического развития страны. Отличительная черта этого подхода состоит в акценте на комплексную оценку всех этапов реализации госпрограмм с учетом связи между результатами и осуществленными расходами.

В Москве и Московской области применяются региональные методики оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот. Характерной чертой региональных методик является их адаптация к отраслевым и территориальным особенностям. Этот аспект ограничивает методики, реализуемые на региональном уровне, так как отсутствие универсальности затрудняет их применение в других регионах с иной экономической ситуацией и усложняет сравнительный анализ на федеральном уровне. Оценка эффективности налоговых преференций должна подразумевать и учет территориальных и отраслевых особенностей отдельных регионов, и цели общей экономической политики государства, предоставляя возможность для анализа на общенациональном уровне.

Таким образом, проведенный сравнительный анализ используемых в имеющихся методиках подходов к оценке эффективности продемонстрировал, что общим для большинства является то, что они ориентированы на анализ экономических и социальных эффектов.

В целях оценки налоговых преференций по налогу на прибыль наиболее актуально для проводимого исследования по налогам целесообразно сочетание анализа экономической и социальной эффективности и оценка прямых и косвенных результатов их предоставления, что находит свое отражение в предложенной Минэкономразвития России методике оценке эффективности налоговых расходов, связанных с применением особого режима осуществления предпринимательской деятельности на территориях особых экономических зон, закрепленная приказом Минэкономразвития России от 20.09.2023 № 661 (далее – Методика) [73]. Оценка нацелена на обоснование установленных налоговых преференций, которые направлены на привлечение инвестиций, расширение экономического потенциала регионов и достижение стратегических целей государственной экономической политики.

Согласно Методике, оценка целесообразности позволяет определить, насколько налоговые преференции соответствуют стратегическим государственным приоритетам и являются обоснованными инструментами реализации социально-экономической политики. Проведение оценки целесообразности осуществляется посредством контроля соответствия преференций целям государственных программ и (или) целям социально-экономической политики, а также анализа востребованности преференции среди субъектов, которые имеют право на применения соответствующих налоговых стимулов.

При оценке налоговых преференций по критерию соответствия целям государственных программ или целям социально-экономической политики страны следует учитывать, что налоговые преференции должны соответствовать приоритетным направлениям государственной политики и обеспечивать достижение соответствующих социально-экономических результатов. Проиллюстрируем оценку соответствия налоговых преференций по налогу на прибыль целям государственных программ и целям социально-экономической политики на примере пониженной ставки налога на прибыль для участников РИП и резидентов ТОР.

В таблице 6 представлена оценка соответствия некоторых преференций целям государственным программам и целям социально-экономического развития страны.

Таблица 6 – Соотношение отдельных преференций по налогу на прибыль организаций целям государственных программ и социально-экономического развития страны

Налоговая преференция	Наименование документа стратегического планирования	Цель, отраженная в документе
Пониженная ставка налога на прибыль для резидентов ТОР (на территории ДвФО)	Государственная программа «Социально-экономическое развитие Дальневосточного федерального округа»	Повышение уровня социально-экономического развития ДвФО
Пониженная ставка налога на прибыль для участников РИП (зарегистрированных на территории России за исключением ДвФО) при зачислении в федеральный бюджет и в бюджет субъекта России	Стратегия пространственного развития Российской Федерации на период до 2025 года	Обеспечение устойчивого пространственного развития России, сокращение межрегиональных различий, ускорение экономического роста и технологического развития, а также обеспечение национальной безопасности

Источник: составлено автором по материалам [78].

Представленная таблица демонстрирует соответствие пониженных ставок по налогу на прибыль для резидентов ТОР на территории ДвФО и участников РИП целям государственных программ и (или) социально-экономической политики. Включение таких инструментов в систему налогового стимулирования направлено на стимулирование инвестиционной деятельности, развитие территорий и сокращение межрегиональных диспропорций.

Оценка налоговых преференций через призму их соответствия стратегическим приоритетам государства позволяет определить их значимость как инструмента реализации социально-экономических задач. Однако для вывода о целесообразности преференции важно учитывать востребованность со стороны организаций. Критерий востребованности преференций налогоплательщиками является важным показателем, поскольку

позволяет оценить частоту использования той или иной преференции налогоплательщиками, имеющими право на ее применение, и сделать вывод о вероятности ее целесообразности.

Согласно данным публичной статистической отчетности ФНС России по форме № 5-П, представленным в таблице 7, наблюдается увеличение числа налогоплательщиков, которые применяют ИНВ и пониженную ставку налога на прибыль для резидентов ОЭЗ, участников проекта «Сколково» и проектов инновационных научно-технологических центров (далее – ИНТЦ), в то время как по другим фиксируется сокращение данного показателя.

Таблица 7 – Количество налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций в 2019-2023 гг.

В единицах

Налоговая преференция	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.	2024 г.
Пониженная ставка в соответствии с п.1 ст. 284 НК РФ (кроме резидентов ОЭЗ и участников РИП)	1299	1137	1 054	804	784	664
Пониженная ставка согласно п.1, 1.2, 1.2-1 и 1.10 ст. 284 НК РФ (в части резидентов ОЭЗ)	196	214	239	240	282	329
Пониженная ставка согласно п. 5.1 ст. 284 НК РФ (в части участников проекта «Сколково» и проектов ИНТЦ)	5	7	9	23	44	63
ИНВ (ст. 286.1 НК РФ)	37	130	250	349	557	808

Источник: составлено автором по материалам [132].

На фоне сокращения числа налогоплательщиков, применяющих пониженные ставки в соответствии с п. 1 ст. 284 НК РФ, с 1299 резидентов в 2019 году до 664 резидентов в 2024 году, наблюдается устойчивый рост применения налогоплательщиками пониженной ставки налога для резидентов ОЭЗ – со 196 резидентов в 2019 г. до 329 резидентов в 2024 г., пониженной ставки налога на прибыль для участников проекта «Сколково» и проектов ИНТЦ – с 5 участников до 63 участников и ИНВ – с 37 налогоплательщиков до 808 налогоплательщиков в рассматриваемом периоде. Таким образом,

можно отметить тенденцию к трансформации системы налоговых преференций в сторону инструментов, предполагающих инвестиционной и инновационной характер применения.

На рисунке 4 проиллюстрированы изменения в количестве налогоплательщиков, применявших пониженную ставку по налогу на прибыль для резидентов ОЭЗ, в разрезе федеральных округов России в 2023 году.

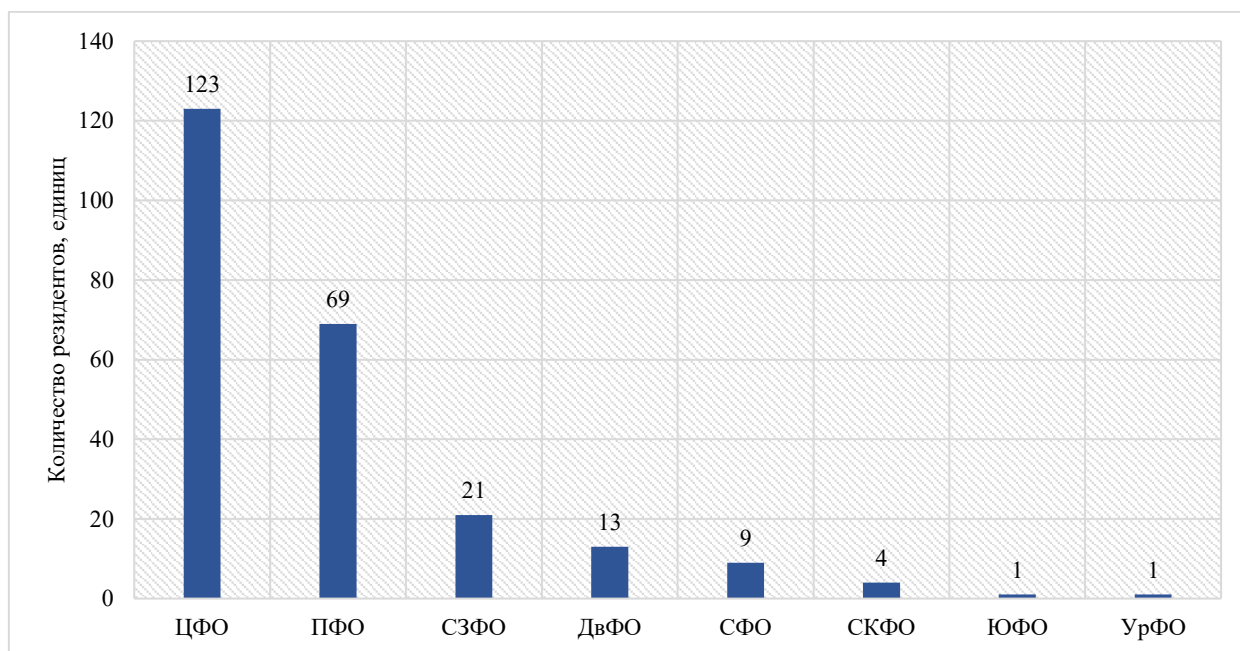


Рисунок 4 – Количество резидентов особых экономических зон, применивших нулевую ставку по налогу на прибыль в 2023 году

Источник: составлено автором по материалам [132].

Согласно данным, основная часть налогоплательщиков, использующих данную преференцию, сосредоточена в Центральном, Приволжском и Северо-Западном федеральных округах.

Вместе с тем, количество налогоплательщиков, применяющих налоговые преференции, не дает полного понимания о востребованности предоставленных преференций. Согласно Минэкономразвития России, степень востребованности может быть определена на основе доли налогоплательщиков, фактически воспользовавшихся ими, в общем количестве налоговых субъектов, обладающих правом на их применение. Такой подход позволяет более точно оценить уровень применения преференций относительно их доступности и актуальности.

В соответствии с регламентом Методики Минэкономразвития России для оценки востребованности налогоплательщиками предоставленных налоговых преференций используется формула (1) [73]

$$K = \frac{1}{5} \sum_{i=1}^5 \frac{N_{\text{всп}}}{N_{\text{общ}}} \times 100\%, \quad (1)$$

где K – коэффициент востребованности налоговых преференций, в процентах;

$N_{\text{всп}}$ – количество налогоплательщиков, фактически использующих налоговые преференции в году i , единиц;

$N_{\text{общ}}$ – общее количество налогоплательщиков, имеющих право на применение преференций, единиц;

i – порядковый номер года, имеющий значение от 1 до 5.

Для оценки степени востребованности налоговых преференций установлено пороговое значение – преференция считается невостребованной, если полученное значение менее 30%.

Если налоговая преференция по налогу на прибыль не удовлетворяет критерию соответствия целям государственных программ или социально-экономической политики, либо не достигает порогового уровня востребованности среди налогоплательщиков, ее дальнейшее предоставление подлежит дополнительному обоснованию. Отсутствие соответствия стратегическим приоритетам государственной политики указывает на недостаточную направленность преференции на решение социальных и экономических задач, тогда как низкая востребованность свидетельствует о ее ограниченной практической значимости и возможных барьерах к использованию. Такие преференции требуют либо отмены, либо пересмотра условий их предоставления с учетом выявленных недостатков для повышения эффективности воздействия на социально-экономическое развитие.

Проиллюстрируем оценку целесообразности по критерию востребованности на примере пониженной ставки в соответствии с п. 5.1 ст. 284 НК РФ в части участников проекта «Сколково» и за трехлетний период.

В 2021 году количество стартапов-резидентов «Сколково» превысило 3 300, а к концу 2022 года их число выросло еще на 200 компаний. К концу 2023 года количество резидентов увеличилось до 3 912 компаний, которые создали почти 95 000 рабочих мест [113]. В соответствии с данными статистического отчета ФНС России по форме № 5-П в 2021 году количество участников проекта «Сколково», применивших пониженную ставку налога на прибыль, составило 9 ед., в 2022 году – 23 ед., в 2023 году – 44 ед. [132]. В таблице 8 представлены исходные данные для последующей оценки.

Таблица 8 – Исходные данные для оценки эффективности применения пониженной ставки участниками проекта «Сколково» по критерию востребованности

Показатель	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Количество резидентов «Сколково», ед.	3 300	3 500	3 912
Количество применивших преференцию, ед.	9	23	44
Доля применивших преференцию, в процентах	0,27	0,66	1,12

Источник: составлено автором по материалам [132].

Результаты расчетов показывают, что в среднем за 2021-2023 годы налоговой преференцией воспользовались 0,68% налогоплательщиков, являющихся участниками проекта «Сколково». Полученный результат свидетельствует о крайне низкой востребованности преференции.

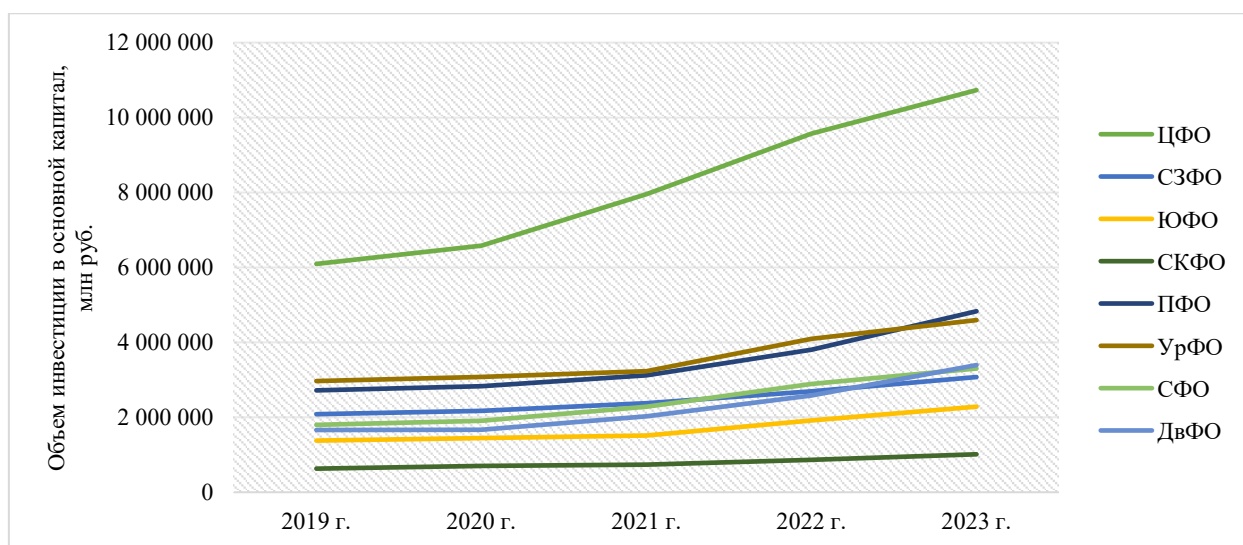
Вместе с тем пониженные ставки по налогу на прибыль для резидентов «Сколково» соответствует целям государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика», а также целям социально-экономической политики, предусматривающей развитие высокотехнологичных отраслей и поддержку инновационной деятельности. Для повышения востребованности указанных налоговых преференций целесообразно анализировать ее причины, в числе которых могут быть административные барьеры и низкая осведомленность потенциальных получателей преференций. Таким образом, расчет коэффициента востребованности дает представление о целесообразности той или иной

преференции. Вместе с тем, расчет можно дополнить учетом объема фактически получаемой налоговой выгоды налогоплательщиками.

При проведении оценки результативности налоговых преференций в качестве критерия результативности Методикой предусмотрено использовать показатель объема капитальных вложений, осуществленного организациями, использующими преференции по налогу на прибыль.

Инвестиции в основной капитал, их уровень и динамика во многом определяют социально-экономическое развитие региона [3]. Инвестиционный климат страны начал складываться не так давно. После перехода от административной экономической системы к рыночной началось активное привлечение инвестиций и формирование инвестиционных условий деятельности [25]. Современная экономическая ситуация в России характеризуется пробелами в части инвестиционного климата, но благодаря эффективному применению стимулирующих инструментов налоговой политики они могут быть нивелированы.

Положительная динамика инвестиций в основной капитал, представленная на рисунке 5, свидетельствует о росте инвестиционной активности организаций, улучшении делового климата и повышении уровня доверия со стороны бизнеса к экономической политике.



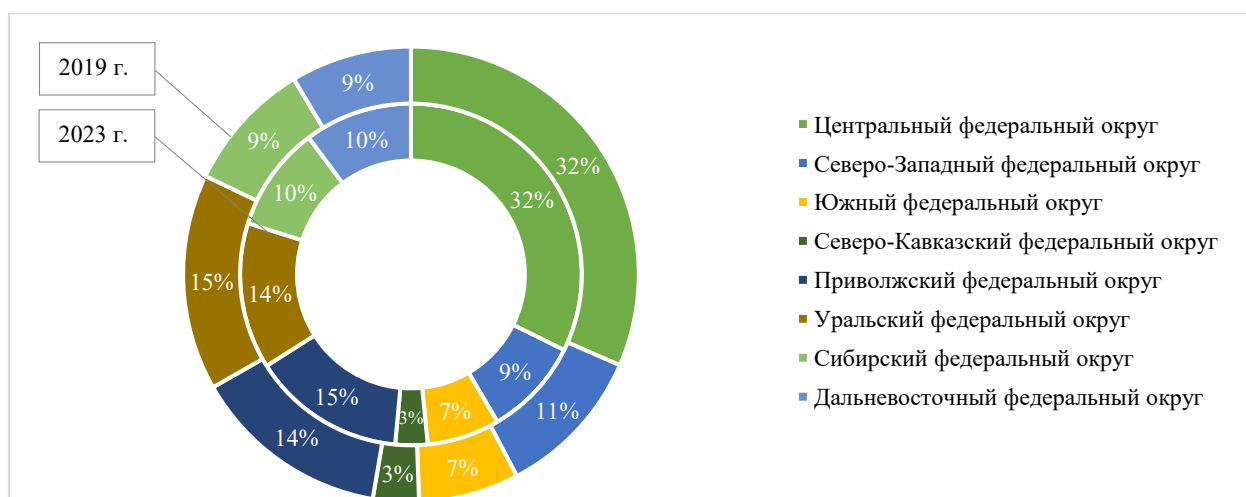
Источник: составлено автором по материалам [132].

Рисунок 5 – Динамика объема инвестиций в основной капитал по федеральным округам Российской Федерации в 2019-2023 гг.

Лидером по показателям остается Центральный федеральный округ, где объем инвестиций увеличился с 6,09 трлн руб. до 10,73 трлн руб., что подтверждает его экономическое доминирование. Дальневосточный федеральный округ демонстрирует наибольший относительный рост (+104,3%), что свидетельствует об успешной реализации государственной политики по стимулированию экономической активности в регионах через налоговые преференции. Сравнительно высокие темпы роста инвестиций также наблюдаются в Сибирском (+83,6%) и Приволжском (+78%) федеральных округах, что подчеркивает влияние налоговых преференций на развитие производственных мощностей и модернизацию инфраструктуры.

Пониженная ставка налога на прибыль для резидентов ТОР на территории ДвФО предусмотрена в соответствии с государственной программой Российской Федерации «Социально-экономическое развитие Дальневосточного федерального округа», одной из целей которой является повышение уровня социально-экономического развития. Относительно допандемийного уровня инвестиционный климат в округе улучшился, в частности, в результате применения преференций по налогу на прибыль, действующих для резидентов ТОР и ОЭЗ.

Доли инвестиций в основной капитал по федеральным округам Российской Федерации в 2019 г. и 2023 г., сведения о которых представлены на рисунке 6, демонстрируют изменения в распределении инвестиционной активности. Центральный федеральный округ сохраняет лидерство, увеличив свою долю с 31,5% до 32,3%, что подтверждает устойчивую инвестиционную привлекательность региона. Приволжский и Дальневосточный федеральные округа также демонстрируют рост долей, достигнув 14,5% и 10,2% соответственно, что может быть связано с реализацией программ государственной поддержки и применением налоговых преференций организациями, реализующими инвестиционные проекты на соответствующей территории.



Источник: составлено автором по материалам [132].

Рисунок 6 – Доли инвестиций в основной капитал по федеральным округам Российской Федерации в 2019 г. и 2023 г.

В то же время наблюдается снижение долей в Уральском и Северо-Западном федеральных округах, где действует ТОР «Краснотурьинск» и ОЭЗ «Санкт-Петербург» соответственно. Таким образом, устойчивый рост инвестиций в отдельных регионах подтверждает эффективность мер стимулирования, направленных на развитие отдельных территорий. Изменения в долевого распределении инвестиций могут свидетельствовать о перераспределении инвестиционных потоков и активизацию экономической деятельности в отдельных регионах.

Оценка результативности в рамках рассматриваемой Методики Минэкономразвития России состоит из оценки вклада преференций в обеспечение показателей достижения целей государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика» и оценки бюджетной эффективности.

Согласно регламенту Методики Минэкономразвития России вклад налоговых преференций в обеспечение показателя достижения целей государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика» определяется как разность между фактически осуществленным в отчетном году объемом капитальных вложений получателей преференций по налогу на прибыль и расчетно осуществленном объеме капитальных вложений при отсутствии таких преференций, что отражено в формуле (2) [73]

$$V_{\text{нл}} = I_{\text{снп}} - I_{\text{бнл}}, \quad (2)$$

где $V_{\text{нл}}$ – вклад налоговых преференций в достижение показателя государственной программы, тыс. руб.;

$I_{\text{снп}}$ – общий объем капитальных вложений, фактически осуществленных получателями налоговых преференций на территории ОЭЗ в отчетном году, тыс. руб.;

$I_{\text{бнл}}$ – общий объем капитальных вложений, расчетно осуществленных получателями преференций на территории ОЭЗ, в случае отсутствия соответствующей преференции, тыс. руб., рассчитываемый по формуле

$$I_{\text{бнл}} = \sum_{i=1}^n I_i \times d_i,$$

где $I_{\text{бнл}}$ – объем осуществленных резидентами ОЭЗ капитальных вложений в случае отсутствия налоговых преференций в отчетном году, тыс. руб.;

I_i – объем капитальных вложений, осуществленных i -м налогоплательщиком в отчетном году, тыс. руб.;

d_i – сравнительный коэффициент рентабельности по формуле

$$d_i = \begin{cases} 1, & \text{если } A_i > A_{\text{ОКВЭД}} \\ 0, & \text{если } A_i < A_{\text{ОКВЭД}}, \end{cases}$$

где A_i – показатель рентабельности (по операционной прибыли за вычетом всех налогов) i -го налогоплательщика в случае отсутствия налоговых преференций в отчетном году, в процентах;

$A_{\text{ОКВЭД}}$ – среднеотраслевая рентабельность по сопоставимому коду ОКВЭД налогоплательщика, в процентах.

Оценка вклада налоговых преференций в достижение целей государственных программ позволяет определить их эффективность как инструмента стимулирования инвестиционной активности. Данный показатель свидетельствует о том, насколько преференции способствуют увеличению объема капитальных вложений и повышению экономической

активности. Согласно Минэкономразвития России, разница между фактическими инвестициями ($I_{\text{спн}}$) и расчетными без учета налоговых преференций отражает степень их влияния на рост капитальных вложений. Положительное значение $V_{\text{пл}}$ подтверждает, оценка вклада налоговых преференций в достижение критерия результативности эффективна, а отрицательное $V_{\text{пл}}$ может свидетельствовать о недостаточной адресности преференций или их неэффективности в текущей форме.

Проиллюстрируем оценку вклада налоговой преференции в обеспечение значения показателя достижения цели государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика» на примере участников ОЭЗ «Технополис Москва». В 2023 году резиденты и арендаторы ОЭЗ «Технополис Москва» вложили в свое развитие 215 млрд руб., при этом число рабочих мест увеличилось в 3,5 раза – до 22100 [67]. Согласно публичным сведениям, это свидетельствует о динамичном росте инвестиционной активности в ОЭЗ. Одним из резидентов ОЭЗ «Технополис Москва» является ООО «Медплант» (далее – Общество), основным видом деятельности которого по ОКВЭД-2 является 32.50 «Производство медицинских инструментов и оборудования». В соответствии с бухгалтерской отчетностью Общества за 12 месяцев 2023 года финансовые вложения в этот период составили 550 млн рублей.

Рентабельность по операционной прибыли за вычетом всех налогов рассчитывается отношением прибыли по строке 2200 Отчета о финансовых результатах к выручке – по строке 2110. На основании сведений Отчета о финансовых результатах Общества за 2023 год проведен расчет рентабельности по операционной прибыли, которая составила 32,3%. Среднеотраслевой показатель рентабельности принимается в соответствии с приложением № 4 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ за 2023 год. Для класса 32 «Производство прочих готовых изделий», которому соответствует основной вид деятельности Общества, среднеотраслевая рентабельность продаж составляет 14,4%.

Таким образом, рентабельность Общества составляет 32,3%, что на 17,9 процентных пункта превышает среднеотраслевой уровень, в связи с чем принимается значение $d_i=1$.

Расчеты продемонстрировали, что общий объем капитальных вложений в случае отсутствия налоговых преференций равен 550 млн руб., а вклад преференции в обеспечение показателя достижения цели государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика» равен 214 450 руб. Расчеты проведены для одного из более 90 резидентов ОЭЗ «Технополис Москва» на конец 2023 года [87]. Полученное значение отражает лишь долю объема капитальных вложений в случае отсутствия налоговых преференций. Для более объективной оценки необходимо учитывать данные по остальным резидентам. Кроме того, расчет вклада налоговых преференций в достижение показателя государственных программ может быть дополнен учетом временных показателей и косвенных эффектов.

Далее в целях проведения оценки бюджетной эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль осуществляется сравнительный анализ результативности предоставления налоговых преференций и результативности применения альтернативных механизмов достижения целей государственной программы, под которыми поднимаются субсидии, гранты или иные формы прямых механизмов бюджетной поддержки государства, например, предоставление льготного кредита и (или) государственных гарантий инвесторам, реализующим приоритетные инвестиционные проекты на территории субъекта Российской Федерации.

В соответствии с рассматриваемой Методикой Минэкономразвития России для оценки бюджетной эффективности осуществляется сравнительный анализ результативности предоставления налоговых преференций и результативности применения альтернативных механизмов достижения целей государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика».

Показатель бюджетной эффективности B_j представляется как прирост показателя достижения целей государственной программы «Экономическое развитие и инновационная экономика» на 1 руб. налоговых расходов и на 1 руб. расходов федерального бюджета для достижения того же показателя в случае альтернативных механизмов и рассчитывается по формуле (3) [73]

$$B_j = N_j - A_j, \quad (3)$$

где B_j – соответствующий налоговый расход (налоговая преференция), тыс. руб.;

N_j – общий объем налоговых преференций по j -му налоговому расходу, полученный плательщиками, обеспечившими достижение показателя в отчетном году, тыс. руб.;

A_j – сумма средств федерального бюджета (государственная поддержка), направленная получателям по альтернативному для j -го налогового расхода (налоговой преференции) механизму поддержки, обеспечившим достижение показателя в отчетном году, тыс. руб.

Согласно регламенту Методики Минэкономразвития России бюджетная эффективность налоговых расходов признается положительной при достижении B_j отрицательного или нулевого значения.

Для иллюстрации агрегированной оценки бюджетной эффективности налоговых преференций целесообразно обратиться к данным по резидентам ОЭЗ за 2023 год. Согласно сведениям, приведенным в Отчете Минэкономразвития России о результатах функционирования ОЭЗ за 2023 год и за весь период их существования, по состоянию на 31 декабря 2023 года на территории 44 ОЭЗ, исключая туристический кластер, было зарегистрировано 1094 резидента, что превышает запланированные показатели и составляет 107% от установленного целевого значения. В течение 2023 года статус резидента ОЭЗ получили 176 компаний, что соответствует 193% от запланированных значений [85]. Согласно Отчету Минэкономразвития России о результатах функционирования ОЭЗ за 2023 год совокупный объем

израсходованных средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, направленных на финансирование создания объектов инженерной, транспортной, социальной, инновационной и иной инфраструктуры ОЭЗ с учетом неизрасходованных средств составил 216 883 млн руб. Согласно отчету о налоговой базе и структуре начислений по налогу на прибыль организаций по форме № 5-П по состоянию на 01.01.2024 сумма недопоступления налога на прибыль в соответствии с п. 1, 1.2 и 1.10 ст. 284 НК РФ в части резидентов ОЭЗ в бюджеты бюджетной системы составила 21 237 424 тыс. рублей [132].

Расчетно полученный показатель бюджетной эффективности пониженной ставки равен -195 726,6 млн руб. Результат свидетельствует о том, что применение налоговых преференций, по сравнению с прямыми бюджетными расходами на инфраструктуру, является менее затратным инструментом достижения экономического эффекта в рамках государственной политики развития ОЭЗ. Вместе с тем, расчет бюджетной эффективности налоговых преференций может быть расширен за счет включения отраслевых условий и вида деятельности отдельного налогоплательщика.

Результаты оценки должны отражать выводы о достижении предполагаемых целей оцениваемых налоговых стимулов, выводы о вкладе этих инструментов в достижение целей государственных программ и выводы по наличию или отсутствию более выгодных для бюджетов бюджетной системы альтернативных инструментов, что также актуально для оценки эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль.

Таким образом, можно сделать вывод, что оценка эффективности имеет ключевое значение для обоснования целесообразности и результативности налоговых преференций на макроэкономическом уровне. Практика оценки эффективности преференций по налогам на макроуровне обеспечивает принятие взвешенных решений относительно пролонгации, отмены или изменения налоговых преференций. Так, апробация Методики оценки

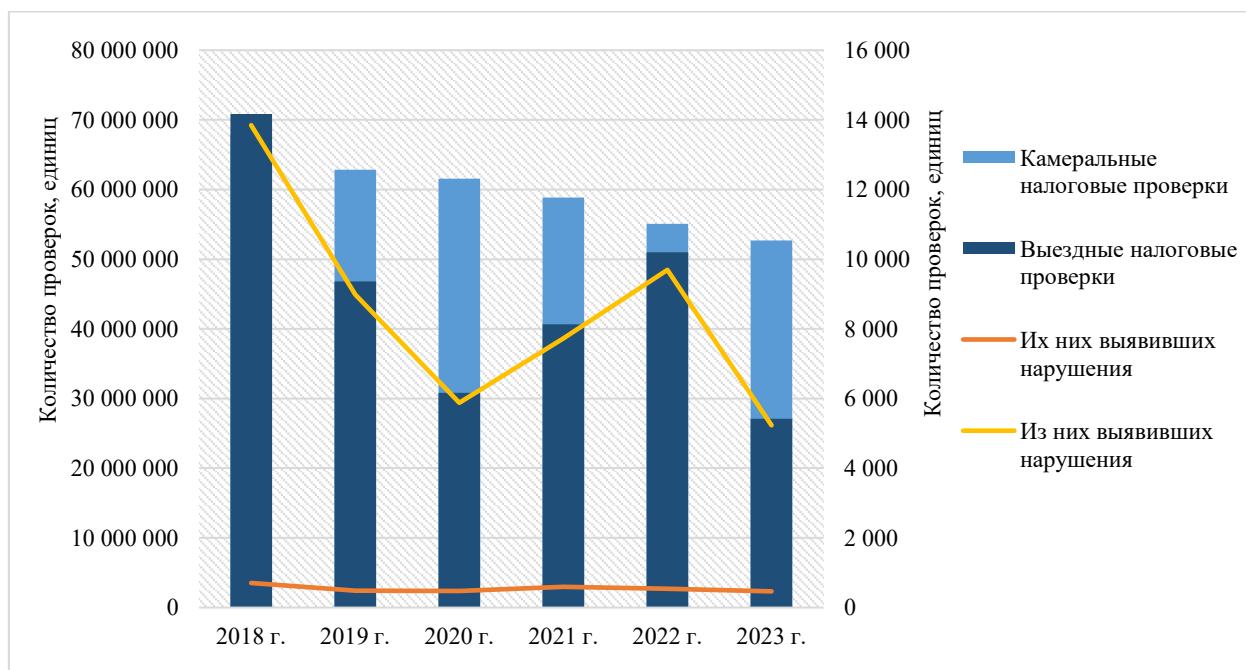
эффективности налоговых расходов, предложенной Минэкономразвития России, позволила установить различную степень эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль: одни из них демонстрируют высокую результативность, в то время как другие оказываются недостаточно обоснованными с макроэкономической точки зрения и требуют пересмотра.

Необходимость развития имеющегося подхода к оценке эффективности обусловлена современными требованиями к налоговому регулированию, направленными на достижение долгосрочных социально-экономических результатов. На практике оценка ограничивается анализом краткосрочных показателей, таких как объем инвестиций, тогда как игнорируются отложенные эффекты, а также синергетическое воздействие комплекса применяемых налоговых и административно-налоговых стимулов в рамках налоговых режимов. Это порождает риск принятия решений о сохранении или отмене преференций без учета их полной макроэкономической значимости, что подтверждает потребность совершенствования методического инструментария оценки эффективности.

В дальнейшем развитие оценки эффективности налоговых преференций должно быть ориентировано на учет долгосрочных социально-экономических эффектов, интеграцию взаимосвязей между предоставлением налоговых и административных преимуществ, а также на анализ совокупного экономического эффекта от всех применяемых налогоплательщиком мер поддержки. Это позволит более точно оценивать результативность преференций в достижении стратегических ориентиров экономического развития, повысить обоснованность налогового стимулирования и обеспечить баланс между целями поддержки бизнеса и фискальными интересами государства. В решении этих задач немаловажную роль может сыграть налоговый контроль на двухуровневой системе налогового администрирования, представляющих соответствующие материалы, сведения и технологии.

2.3 Анализ институциональной и поведенческой среды рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций

Повышение собираемости налоговых платежей и обеспечение стабильности бюджетной системы Российской Федерации требуют от налогового контроля предотвращения уклонения от налогообложения в связи с применением преференций по налогу на прибыль. На рисунке 7 представлена диаграмма, отражающая динамику выявления нарушений законодательства в 2018-2023 гг., согласно которой выездные проверки демонстрируют высокий уровень выявляемости налоговых нарушений, в то время как камеральные налоговые проверки отличаются низким уровнем выявления нарушений. При этом несмотря на возобновленные после пандемии коронавируса проверки можно отметить, что на протяжении многих лет наблюдается динамика снижения количества как выездных налоговых проверок, так и камеральных.



Источник: составлено автором по материалам [132].

Рисунок 7 – Динамика выявленных нарушений в ходе камеральных и выездных налоговых проверок в 2018-2023 гг.

Согласно данным Росстата, налоговые нарушения, направленные на уклонение от уплаты налога на прибыль, составляют 43,6% от совокупного числа нарушений, налога на добавленную стоимость – 28,4%, подоходного налога с физических лиц – 3,7%, акцизов – 1,2%, налога на имущество организаций – 0,9% [133]. Представленные данные свидетельствуют о том, что основная доля налоговых нарушений приходится на налоги, играющие ключевую роль как в интересах налогоплательщиков, так и в формировании налоговых поступлений в бюджет. Наиболее часто нарушения происходят в сфере налогообложения прибыли организаций, что во многом обусловлено сложностью расчета налога, в том числе вследствие особенностей преференций, создающих условия для уклонения от налогообложения. Кроме того, разнообразие нарушений, связанных с применением налоговых преференций по данному налогу, существенно осложняет процессы их оперативного обнаружения и предотвращения. В этой связи исследование сущности таких нарушений является необходимостью в целях траектории повышения результативности налогового контроля.

Характерной чертой нарушений, связанных с применением преференций по налогу на прибыль, является умышленное или неумышленное отклонение от норм законодательства о налогах и сборах, выражающееся в нарушении установленных условий и порядка применения преференций.

Исследователи и экономисты предлагают различные подходы к толкованию нарушений по налогу на прибыль. Например, Мирошников Е.В. выделяет следующие группы нарушений по налогу на прибыль: «нарушения порядка сдачи налоговой отчетности, непредставление данных для налогового контроля, нарушения норм и правил учета, неуплата налога» [58, с. 97]. Предложенная Е.В. Мирошниковым классификация правонарушений по налогу на прибыль отличается узкой направленностью, поскольку охватывает преимущественно процедурные аспекты налоговой дисциплины. Такой подход не учитывает системные и содержательные искажения, связанные, например, со злоупотреблением налоговыми преференциями или агрессивным

налоговым планированием. Иванова И.Л. и Павлова А.И. в свою очередь рассматривают правонарушения по налогу на прибыль с точки зрения более широкого подхода, сосредотачиваясь на многообразии форм нарушений, включая следующие: «сокрытие дохода (прибыли), занижение дохода (прибыли), нарушения по учету расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, отсутствие учета или ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период» [40].

Некорректное применение преференций по налогу на прибыль имеет свои специфические черты. Нарушения в этой связи могут проявляться в необоснованном включении расходов в налоговую базу, сокрытии налогооблагаемых доходов, осуществлении фиктивных операций для получения налоговых преимуществ, а также в отсутствии документального подтверждения применения преференций. Их возникновение обусловлено сочетанием объективных и субъективных факторов, среди которых можно выделить стремление налогоплательщиков использовать предоставленные налоговые преимущества для снижения налоговой нагрузки без должного соблюдения законодательно установленных условий. Особенности некорректного применения налоговых преференций позволяют систематизировать связанные с ними нарушения законодательства в рамках отдельных групп для выявления закономерностей их возникновения и определения направлений совершенствования их налогового контроля.

Нарушения налогового законодательства в части применения преференций по налогу на прибыль целесообразно сгруппировать относительно их содержания. Согласно сущности и направленности противоправных действий представляется возможным классифицировать нарушения в зависимости от их характера, степени отклонения от установленных требований и целей, преследуемых налогоплательщиками при намеренном некорректном применении налоговых преференций.

Первая группа нарушений охватывает те, которые связаны с несоблюдением условий применения налоговых преференций. Такие нарушения проявляются в использовании налогоплательщиками налоговых преимуществ при несоответствии установленным требованиям законодательства о налогах и сборах, отсутствии фактического выполнения условий применения, а также отсутствии необходимого документального подтверждения права на применение преференции.

Вторая группа нарушений включает случаи занижения налоговой базы через применение налоговых преференций. К таким нарушениям относятся действия налогоплательщиков, выраженные в искажении налогооблагаемых доходов, в том числе с использованием трансфертного ценообразования, завышении расходов, осуществлении фиктивных финансовых операций, дроблении бизнеса с целью получения налоговой выгоды.

Третья группа нарушений охватывает случаи представления отчетности с ошибками в налоговом учете операций, связанных с применением преференций. Такие нарушения могут быть выражены в некорректном отражении расходов и доходов, что в свою очередь приводит к некорректному исчислению налогового обязательства.

Четвертая группа нарушений включает случаи несоблюдения налогоплательщиками обязательных условий для применения специальных налоговых режимов инвестиционного характера. К таким нарушениям относятся недостижение инвестиционных, производственных или социальных показателей, предусмотренных налоговым законодательством или отдельными условиями предоставления преференций, в том числе несоблюдение требования по инвестиционным расходам или недостижение необходимого уровня эффективности проекта.

Пятая группа нарушений охватывает случаи злоупотребления налоговыми режимами. Нарушения выражаются в формальной регистрации налогоплательщиков в статусе резидентов без реального осуществления

инвестиционной деятельности или выполнения предусмотренных обязательств.

В таблице 9 представлены практические кейсы из судебного делопроизводства в части нарушений применения преференций по налогу на прибыль.

Таблица 9 – Примеры нарушения применения преференций по налогу на прибыль организаций

Группа нарушений	Номер дела	Реквизиты судебного акта	Характеристика	Мероприятия налогового контроля
1	2	3	4	5
Нарушения, связанные с некорректным применением налоговых преференций	A40-133176/2022	Решение Арбитражного суда города Москвы от 27.01.2023	Налогоплательщик неправомерно применил пониженную ставку налога на прибыль у источника по соглашению об избежании двойного налогообложения с Францией	Проверка условий применения преференции, анализ экономического содержания операций и проверка бухгалтерской отчетности
Нарушения, связанные с искажением налоговой базы	A56-36758/2020	Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2020	Налогоплательщик неправомерно включил в расходы суммы, которые не подлежали учету в целях налогообложения, что привело к занижению налога к уплате	Проверка деклараций, требование предоставления первичной документации, анализ бухгалтерской отчетности
Нарушения, связанные с несоблюдением правил учета и отчетности	A81-4313/2020	Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.05.2021	Организация необоснованно включила в налоговую базу расходы на аренду автомобилей, принадлежащих учредителю, при отсутствии фактической оплаты арендных платежей	Проверка налоговой отчетности, проверка договоров и учетных документов, сверка фактических и заявленных расходов

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5
Нарушения, касающиеся несоблюдения обязательств, связанных с предоставленными преференциями	A28-186/2021	Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.03.2022	Организация получила налоговую преференцию по налогу на прибыль, но не достигла уровня бюджетной эффективности	Проверка выполнения условий инвестиционных контрактов, проверка эффективности применяемых преференций
Нарушения, связанные с использованием налоговых режимов	A60-8127/2017	Решение Арбитражного суда Свердловской области от 25.07.2017	Организация-резидент ОЭЗ «Титановая долина» не выполнила обязательства по инвестициям, вложив 860 тыс. руб. вместо требуемых 235 млн руб.	Проверка выполнения обязательств резидентов ОЭЗ, мониторинг фактической деятельности и объемов инвестиций

Источник: составлено автором по материалам [95; 96; 98; 103; 105].

Приведенные в таблице примеры судебных дел демонстрируют нарушения, связанные с применением преференций по налогу на прибыль. Практика показывает, что злоупотребления налоговыми преференциями могут принимать разнообразные формы. Для предотвращения таких нарушений важным является понимание предпосылок их возникновения. По мнению Федотова Д.Ю. «уклонение от уплаты налогов не носит неизменный характер, имеются факторы, повышающие либо снижающие его масштабы...социально-экономические условия, сложившиеся в стране, могут оказывать негативное воздействие на институт налогообложения, искажая условия его функционирования и способствуя распространению практики уклонения от уплаты налогов, которая становится институциональной ловушкой экономических отношений» [134, с. 222]. Подобный подход созвучен с концепцией институциональных ловушек, разработанной В.М. Полтеровичем, который относит массовое уклонение от налогов к числу устойчивых неэффективных норм поведения, формирующихся в условиях

чрезмерной налоговой нагрузки и слабости системы контроля. В такой ситуации неуплата налогов приобретает моральное оправдание и становится «рациональной» стратегией для экономических агентов [93]. Данная концепция обусловлена идеей о том, что сочетание правовой неопределенности и низкого уровня налоговой морали налогоплательщиков формирует благоприятную почву для проявления системного оппортунизма. Таким образом, принципы налогового контроля, а именно принцип превентивности налоговых нарушений и оценки рисков должны реализовываться через изучение среды, формирующей предпосылки для уклонения от налогообложения в связи с применением преференций. В целях налогового контроля важно учитывать ее особенности, поскольку именно она определяет характер возникающих налоговых рисков.

В научной литературе предлагаются различные классификации причин уклонения. Большинство исследователей придерживаются классификации, предложенной Годме П.М., которая подразумевает экономические, политические, технические и психологические причины [29]. Такая классификация является обобщенной и применимой для изучения общих закономерностей нарушений налогового законодательства. Вместе с тем нарушения применения преференций по налогу на прибыль, которые обусловлены не только содержательными особенностями таких преференций, но и поведением налогоплательщиков, ведущих свою хозяйственную деятельность в среде, в том числе создаваемой в результате той или иной политики в области налогового контроля, требуют более широкого подхода к определению факторов возникновения нарушений. В этом контексте представляется необходимым понимание не только институциональной, но и поведенческой среды установления как объективных обстоятельств, создающих возможности для некорректного применения преференций, так и субъективных мотивов налогоплательщиков, обусловленных их реакцией на внешние вызовы.

Институциональная среда, формирующая объективные условия для оппортунистического поведения налогоплательщиков, непосредственно влияет на результативность налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль. Ключевыми являются следующие:

- экономические, проявляющиеся в качестве неблагоприятных макроэкономических тенденций, которые требуют использования более совершенных аналитических инструментов в налоговом контроле для проверки правильности их обоснованности применения преференций;
- правовые, характеризующиеся допущением двойственного толкования положений законодательства, регулирующих применение налоговых преференций, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков при проверке правильности применения преференций в рамках налогового контроля;
- технические, определяемые ограниченной информационно-телекоммуникационной инфраструктурой налоговых органов и отсутствием функционала для оперативной проверки соблюдения условий применения преференций;
- административные, в том числе проявляющиеся в недостаточном взаимодействии структурных единиц налоговых органов, нередко обусловленных их ограниченными ресурсами, недостаточно развитой практикой проведения семинаров на основе тематических контрольных мероприятий, направленных на распространение опыта проверок правильности применения налоговых преференций.

Проведенный анализ институциональной среды в контексте причин оппортунистического поведения налогоплательщиков следует рассматривать как важную предпосылку в поиске направлений совершенствования налогового контроля.

Вместе с тем институциональные условия не охватывают весь спектр предпосылок для оппортунистического поведения налогоплательщика. Экономическим фактором здесь выступает то, что следствием

налогообложения является сокращение располагаемых доходов хозяйствующих субъектов. Если налоговое обременение не компенсируется эквивалентными выгодами от предоставления общественных благ, соизмеримыми с суммой уплаченных налогов, у налогоплательщиков формируется мотивация к минимизации налоговых обязательств. Отсюда возникает ориентация исключительно на собственный интерес, что выражается в намеренном искажении налоговой отчетности, сокрытии фактических доходов и иных действиях [52]. Вместе с тем, подобная мотивация не всегда приводит к оппортунистическому поведению. Таким образом, поведенческая составляющая, определяемая совокупностью причинно-следственных факторов, формирующих мотивационные установки и поведенческие модели проявления оппортунизма налогоплательщиков, также создает дополнительные вызовы для налогового контроля. В рамках поведенческой среды ключевыми факторами являются:

- экономические, обусловленные мотивацией налогоплательщиков снизить совокупную налоговую нагрузку и получить необоснованную финансовую выгоду посредством применения преференций, что в свою очередь требует применения налоговыми органами более совершенных форм и методов для выявления нарушений;
- правовые, выраженные в целенаправленном использовании налогоплательщиками неоднозначных формулировок законодательства о налогах и сборах, регулирующих порядок применения налоговых преференций, что затрудняет налоговую проверку корректности их применения;
- организационные, которые проявляются в создании налогоплательщиками организационно-правовых структур, не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, дроблении бизнеса и иных действий, создающих дополнительные сложности для проверки налоговыми органами достоверности представляемой информации в части применения преференций;

– социально-психологические, включающие низкий уровень доверия к институтам налогового администрирования, что детерминирует проведения налоговой политики, направленной на стимулирование добросовестного поведения налогоплательщиков.

Можно сделать вывод о наличии взаимосвязей между отдельными компонентами институциональной и поведенческой среды, формирующими риск оппортунистического применения преференций по налогу на прибыль. Особую значимость в этом контексте приобретают правовые и экономические условия институциональной среды, характеризующиеся высокой степенью взаимообусловленности и уязвимости. Например, возможность двойственной интерпретации положений законодательства может привести к возникновению спорных ситуаций. Кроме того, следует обратить внимание на технические условия, которые, имея более узкую специфику, создают наибольшие возможности уклонения от налогообложения. К примеру, ограниченный уровень автоматизации налогового администрирования ослабляет налоговый контроль за применением налоговых преференций. Таким образом, реализация на практике принципов налогового контроля, включая специфические принципы, связанные с применением преференций по налогу на прибыль, является важнейшим фактором предотвращения рисков распространения оппортунизма налогоплательщиков.

Систематизация условий и факторов возникновения рисков оппортунистического поведения налогоплательщиков демонстрирует их взаимосвязь, что в свою очередь обуславливает необходимость принятия их во внимание в процессе осуществления налогового контроля.

На основе проведенного анализа разработана структурно-логическая схема возникновения рисков оппортунистического применения преференций по налогу на прибыль, представленная на рисунке 8. Схема представляет собой визуализацию взаимосвязи между аспектами институциональной и поведенческой среды и роли налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль.



Источник: составлено автором.

Рисунок 8 – Структурно-логическая схема возникновения рисков оппортунистического применения преференций по налогу на прибыль организаций

В частности, схема демонстрирует, что уклонение от налогообложения является следствием сочетания определенных условий и факторов, создающих предпосылки нарушения законодательства о налогах и сборах. На схеме также отражены риски по уровням налогового контроля и соответствующий этим уровням мероприятия налогового контроля.

Выявление системных взаимосвязей между характеристиками институциональной среды и типичными аспектами поведенческих реакций налогоплательщиков обеспечивает возможность раннего обнаружения потенциальных рисков некорректного применения преференций, включая стадию превентивного налогового контроля и досудебного урегулирования налоговых споров.

Заместитель руководителя ФНС России Егоричев А.В. утверждает, что риск можно идентифицировать на более раннем этапе, в том числе при введении преференций, и в дальнейшем передавать его на следующий этап работы с ним [125]. Справедливо подчеркнутое положение о необходимости ранней идентификации рисков в процессе налогового контроля свидетельствует о дальнейшем развитии риск-ориентированного подхода не только как метода приоритизации мероприятий налогового контроля, но и как целостной системы управления рисками на всех стадиях и уровнях налогового контроля.

Микроэкономический и макроэкономический уровень налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль предполагают классификацию рисков на каждом из них, учитывая специфику их проявления.

В данном контексте на макроуровне риски связаны с угрозой недополучения доходов бюджетов бюджетной системы и снижением эффективности налогового стимулирования в целом. На микроуровне риски проявляются в последствиях для отдельных налогоплательщиков и выражаются в некорректности снижении налоговой базы, искажении показателей финансово-хозяйственной деятельности и фактических нарушениях условий применения преференций. Таким образом, возникающие

на обоих уровнях риски могут создавать угрозу стабильности всей налоговой системы. В таблице 10 представлена классификация рисков применения и предоставления преференций по налогу на прибыль по уровням налогового контроля.

Таблица 10 – Классификация рисков применения налоговых преференций по налогу на прибыль организаций по уровням налогового администрирования

Наименование	Сущность риска
1	2
Макроэкономический уровень	
Риск недопоступления налоговых доходов бюджетов бюджетной системы	Неэффективное предоставление налоговых преференций без предполагаемого стимулирующего эффекта для экономики может привести к снижению налоговых поступлений
Риск искажения конкурентной среды	Предоставление налоговых преференций отдельным регионом, секторам или организациям может препятствовать добросовестной конкуренции
Риск роста налоговой нагрузки отраслей, на которые не распространяются преференции	Компенсируя выпадающие доходы бюджета, государство может вынуждено увеличивать налоговую нагрузку на отрасли, на которые не распространяются преференции
Риск снижения прозрачности налоговой системы	Проявляется в усложнении правил налогообложения и затруднении контроля за их соблюдением, что ослабляет доверие к налоговой системе со стороны налогоплательщиков
Микроэкономический уровень	
Риск занижения суммы налоговых обязательств в связи с применением пониженной ставки по налогу на прибыль	Применение налоговых преференций без надлежащего соблюдения установленных условий приводит к искусственному уменьшению налогооблагаемой прибыли и, как следствие, к необоснованному снижению налоговых обязательств
Риск занижения доходов (завышения расходов) в целях применения налоговых преференций по налогу на прибыль	Искажение показателей доходов или расходов с целью соответствия условиям получения налоговых преференций приводит к необоснованному уменьшению налоговой базы и снижению суммы налога, подлежащей уплате
Риск создания фиктивных организационных структур в целях получения преференций по налогу на прибыль	Создание организационно-правовых структур, не преследующих реальных экономических целей, с целью получения необоснованной налоговой выгоды

Продолжение таблицы 10

1	2
Риск несоответствия налогоплательщика критериям применения преференций по налогу на прибыль	Отклонение фактического уровня показателей от установленных границ

Источник: составлено автором.

Риски демонстрируют многообразие возможных нарушений, связанных с применением налоговых преференций по налогу на прибыль, как на макроуровне налогового администрирования, так и в деятельности отдельных налогоплательщиков на микроуровне. Вышеуказанные риски отражают характерные схемы необоснованного получения налоговых преференций. Выявление и систематизация данных рисков является необходимым этапом в траектории повышения результативности налогового контроля.

Классическая теория налоговых рисков предполагает воздействие на них в следующих формах: передача, сохранение и снижение. Представляется маловероятной возможная передача государственных налоговых рисков другой стороне [128]. Идея же снижения рисков, связанных с нарушениями законодательства в части применения налоговых преференций по налогу на прибыль, является многогранной и требует реализации инструментов налогового контроля как на микроэкономическом, так и на макроэкономическом уровне.

На микроуровне представляется обоснованным изменение технологии налогового контроля применения налоговых преференций по налогу на прибыль, что в свою очередь предусматривает уточнение условий предоставления преференций и требований к подтверждающим документам. Помимо этого, следует расширить спектр проводимых налоговыми органами контрольных мероприятий, включающих в себя не только традиционные методы контроля в рамках налоговых проверок, но и использование информационно-аналитического инструментария контроля, направленного на проверку применения налоговых преференций по налогу на прибыль в рамках предпроверочного анализа.

На макроуровне необходимо усиление контроля за обоснованностью налоговых преференций по налогу на прибыль. Совершенствование методического обеспечения проведения оценки влияния предоставленных налоговых преференций на устойчивость бюджетной системы, инвестиционную активность и налоговую дисциплину позволит своевременно корректировать налоговую политику и предотвращать ситуации, при которых введение преференций ведет к значительным бюджетным потерям без ожидаемого экономического эффекта.

Таким образом, проведенное исследование современного состояния налогового контроля продемонстрировало, какую роль выполняет инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль в реализации налоговой политики, предотвращая нарушения законодательства, связанные со злоупотреблением преференциями по налогам. Результативность определяется способностью адаптироваться к усложнению существующих и появлению новых налоговых схем уклонения от налогообложения. Как результат представляется возможным сформировать концепцию повышения результативности налогового контроля, которая должна быть основана на синергии контрольных мероприятий на двух взаимодополняющих уровнях налогового администрирования. Полученные результаты подтверждают значимость многоуровневого подхода к контролю, обеспечивающего баланс между стимулирующей ролью налоговых преференций в налоговой политике и необходимостью предотвращения их оппортунистического применения.

Глава 3

Совершенствование налогового контроля применения налоговых преференций

3.1 Концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций

На фоне растущих расходов государственного бюджета вопросы повышения результативности налогового контроля с целью обеспечения стабильного поступления налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации приобретают особую актуальность. Предоставление преференций по налогу на прибыль, являясь важным инструментом стимулирования экономической активности, сопровождается рисками для государства, которые обусловлены злоупотреблением налоговыми преимуществами со стороны налогоплательщиков. Сложившийся инструментарий налогового контроля все еще не отвечает потребностям выявления рисков недобросовестного применения преференций по налогу на прибыль и допускает уклонения от налогообложения, что в свою очередь позволяет говорить о финансовых потерях бюджета и необходимости доработки и в сфере налогового контроля. Проведенный анализ теоретических основ налоговых преференций, а также оценка современного состояния контроля подтвердили важность модернизации действующего инструментария контроля применения преференций по налогу на прибыль.

Концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль базируется на двух взаимодополняющих структурных направлениях, обусловленных многоуровневым характером налогового контроля [5]. Взаимосвязь развития микро- и макроуровня контроля обусловлена необходимостью обеспечения как макроэкономического обоснования предоставления преференций, так и

правильности их применения на микроуровне. Направления предложенной концепции следующие:

- 1) Развитие аналитического инструментария для контроля корректности применения хозяйствующими субъектами преференций по налогу на прибыль.
- 2) Развитие контроля макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль.

Под результативностью контроля в этом контексте понимается достижение целей государственной экономической политики, выражающееся в том числе в обеспечении поступления налоговых доходов, поддержании справедливости и прозрачности налоговой системы, а также в снижении уровня злоупотреблений при применении налогоплательщиками преференций по налогу на прибыль.

Целью концепции является разработка комплексного инструментария налогового контроля, обеспечивающего, с одной стороны, на макроуровне – повышение эффективности системы налоговых преференций через предупреждение негативных макроэкономических последствий предоставления, а с другой стороны, на микроуровне – обеспечение точности, полноты и достоверности применения преференций налогоплательщиками, а также своевременности выявления нарушений и создании условий для укрепления налоговой дисциплины.

Развитие аналитического инструментария контроля корректности применения хозяйствующими субъектами преференций по налогу на прибыль обусловлено необходимостью повышения результативности налогового контроля на микроуровне. Ключевым элементом данного направления является разработка критериев оценки налоговых рисков, как отмечено в параграфе 2.1 диссертации. Алгоритм оценки рисков на основе предлагаемых критериев может быть интегрирована в автоматизированную систему налогового контроля. Внедрение в цифровые платформы налогового администрирования нацелено на выявление налогоплательщиков, имеющих

наибольший риск нарушения законодательства о налогах и сборах, позволяя при этом снизить нагрузку на налоговые органы за счет сокращения налоговых проверок добросовестных налогоплательщиков в контексте клиентоориентированности ФНС России.

Традиционные формы и методы налогового контроля на микроуровне, которые не предусматривают использование информационных телекоммуникационных технологий, обладают ограниченным потенциалом. Развитие таких инструментов может повысить эффективность налогового контроля в отдельных случаях, однако чаще всего эти меры носят вспомогательный характер. Для достижения результативности налогового контроля необходимо дальнейшее развитие современных технологий, которые обеспечивают более высокую оперативность контрольных мероприятий.

Повсеместная цифровая трансформация налогового контроля, в том числе внедрение информационных технологий налогового контроля позволило России занять одно из ведущих мест в области цифрового налогового администрирования. Использование программного обеспечения создает предпосылки оперативного выполнения контрольных и административных функций в соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах [127]. В дополнение к этому, Анисимова Е.И. отмечает, что внедрение автоматизированных информационных систем позволило ФНС России значительно снизить трудозатраты и повысить качество налогового администрирования [14]. Преимущества применения цифровых технологий в налоговом администрировании определяют необходимость дальнейшего развития автоматизированных систем налогового контроля. Использование автоматизированных информационных систем способствует переходу от реактивного выявления нарушений к проактивной модели налогового контроля, которая предусматривает выявление неправомерного применения налоговых преференций по налогу на прибыль до возникновения финансовых потерь для бюджета государства.

Вместе с этим автоматизация контроля в отношении налога на прибыль требует учета его конструктивной специфики. Расчет налога на прибыль осложняется особенностями определения затрат, уменьшающих налоговую базу, экономической обоснованностью некоторых расходов, которая может быть установлена только на основе оценочных суждений, открытостью перечня расходов налоговом законодательстве, что в свою очередь обуславливает высокую уязвимость этого налога к внешним и внутренним факторам [43]. Отмеченная Крицким В.И. специфика предопределяет и поиск новых подходов к автоматизации налогового контроля, отвечающий всему спектру институциональных особенностей налога на прибыль.

При разработке критериев оценки налоговых рисков применения преференций по налогу на прибыль соответственно необходимо принимать во внимание ограниченные вследствие конструктивной специфики налога возможности автоматизированного налогового контроля. Для обеспечения достоверности оценки требуется использование характеристик хозяйственной деятельности, позволяющих компенсировать указанные ограничения, в связи с чем целесообразным представляется сочетание качественного и количественного анализа.

Количественные критерии оценки рисков основаны на анализе числовых показателей налоговой отчетности и позволяют выявить случаи отклонения от нормативных или типовых среднеотраслевых значений, характерных для вида деятельности хозяйствующего субъекта. Качественные критерии в свою очередь направлены на проверку соблюдения условий применения налоговых преференций и иных обстоятельств, поддающихся интерпретации в рамках экспертной качественной оценки. Комплексное сочетание качественных и количественных критериев направлено на создание наиболее объективной и всесторонней оценки уровня налогового риска налогоплательщика, применяющего преференцию по налогу на прибыль.

Критерий 1. Некорректное отражение получателем преференции признака (кода) налогоплательщика в налоговой декларации (расчете).

Критерий отражает наличие или отсутствие риска неправильного отнесения налогоплательщиком своей деятельности к льготируемой категории налогоплательщиков, имеющей право на применение налоговой преференции. Указание кода, не соответствующего реальному экономическому профилю организации, может быть связано с неумышленными ошибками при заполнении декларации или представлять собой маркер уклонения от налогообложения.

Проведение оценки риска по данному критерию осуществляется на основе анализа сведений, содержащихся в налоговой декларации по налогу на прибыль. Ключевым элементом является проверка корректности указания признака налогоплательщика (кода), отраженного в разделе 1 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогоплательщика (налогового агента)» Листа 01, где налогоплательщик указывает «Признак налогоплательщика (код)» от 02, которому соответствует «сельскохозяйственный товаропроизводитель» до 19, под которым подразумевается организация, осуществляющая деятельность по проектированию и разработке изделий. Для целей оценки сопоставляются указанный код с основным видом деятельности налогоплательщика по ОКВЭД-2. Дополнительным ориентиром служит информация о применяемой налоговой ставке, представленной в строках 140, 150 и 160 Листа 02 декларации: при заявлении пониженной ставки в сочетании с кодом, не подтвержденным деятельностью налогоплательщика, вероятность необоснованного применения преференции существенно возрастает.

Пороговым значением для данного критерия выступает наличие расхождения между заявленным признаком (кодом) налогоплательщика и реальной деятельностью организации, не соответствующей условиям применения налоговой преференции. Наличие такого несоответствия свидетельствует о потенциальном риске применения пониженной ставки

налога и может служить основанием для проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

Критерий 2. Превышение допустимой доли внереализационных доходов в структуре доходов хозяйствующего субъекта отрасли (виде экономической деятельности).

Критерий позволяет оценить вероятность нарушения условий применения налоговой преференции в форме пониженной ставки налога на прибыль. В отдельных случаях налоговым законодательством установлены ограничения по доле внереализационных доходов в общей структуре доходов организации, применяющей пониженную или нулевую ставку налога. При превышении установленного предельного значения доли внереализационных доходов организация утрачивает право на применение соответствующей налоговой преференции.

Проведение оценки риска по данному критерию предлагается с использованием данных Листа 02 декларации по налогу на прибыль. В частности, учитываются сведения по строкам 010 и 020, по которым учитываются суммы доходов от реализации (строка 040 Приложения № 1 к Листу 02) и внереализационных доходов (строка 100 Приложения № 1 к Листу 02) соответственно. Расчет доли внереализационных доходов в общем объеме доходов предлагается осуществлять по формуле (4)

$$K_2 = \frac{Др}{Др+Двн} \times 100\%, \quad (4)$$

где K_2 – доля внереализационных доходов в структуре доходов;

Др – сумма доходов от реализации по строке 010 Листа 02;

Двн – сумма внереализационных доходов по строке 020 Листа 02.

Пороговым значением для данного критерия является установленная в нормативно-правовых актах максимальная допустимая доля внереализационных доходов, при превышении которой налогоплательщик теряет право на применение соответствующей налоговой преференции. Уровень данного показателя зависит от категории налогоплательщика и

условий предоставления преференции. Например, в соответствии с п. 3 ст. 284.1 НК РФ для образовательных и (или) медицинских организаций предельный уровень доли внереализационных доходов составляет 10%. В связи с этим при проведении оценки риска по данному критерию следует учитывать законодательно установленные условия по структуре доходов и их экономическое содержание.

Критерий 3. Невыполнение условий по доле расходов, требуемой для применения налоговой преференции, в структуре расходов хозяйствующего субъекта в отрасли (виде экономической деятельности).

Критерий позволяет оценить соблюдение налогоплательщиком условий, установленных для применения налоговой преференции, предоставляемой в форме пониженной ставки налога на прибыль. В ряде случаев законодательство предусматривает необходимость осуществления определенного объема расходов, связанных с видом деятельности, в отношении которого предоставляется преференция. Недостаточность таких расходов может свидетельствовать о некорректном применении преференции и, соответственно, о необоснованном снижении налоговой базы.

Проведение оценки риска по данному критерию предлагается осуществлять на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом особое значение приобретает сведения из Приложения № 2 к Листу 02 «Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравненные к внереализационным расходам». В частности, объем расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, представленный по строке 030 Листа 02 (строка 130 Приложения № 2 к Листу 02) и объем внереализационных расходов по строке 040 Листа 02 (строка 200 + строка 300 Приложения № 2 к Листу 02). Расчет объема расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, в общем объеме расходов предлагается осуществлять по следующей формуле (5)

$$K_3 = \frac{P_p}{P_p + P_{вн}} \times 100\%, \quad (5)$$

где K_3 – доля расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, в структуре расходов организации;

P_p – сумма расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации, по строке 030 Листа 02;

$P_{вн}$ – сумма внереализационных расходов по строке 040 Листа 02.

Результат расчета по данному критерию сопоставляется со среднеотраслевыми значениями доли расходов, уменьшающих сумму доходов от реализации. Если рассчитанное значение существенно ниже типичного уровня по соответствующему виду экономической деятельности, то это может свидетельствовать о риске необоснованного применения преференции. В таких случаях требуется углубленный анализ структуры расходов налогоплательщика, отраженных в Приложении № 2 к Листу 02 декларации. Например, для организаций, осуществляющих научные исследования и опытно-конструкторские разработки, необходимо обратить внимание на значение строки 052 «расходы на НИОКР». Для комплексной оценки обоснованности применения налоговой преференции также необходимо учитывать иные детализированные сведения по расходам, характерные для соответствующей отрасли отдельного налогоплательщика.

Критерий 4. Несоответствие структуры доходов и расходов хозяйствующего субъекта характеру отрасли (виду экономической деятельности), для которой предусмотрена налоговая преференция.

Критерий отражает соответствие или несоответствие структуры доходов и расходов организации виду экономической деятельности, в отношении которой предусмотрена возможность применения налоговой преференции. Порядок предоставления отдельных налоговых преференций, например, в форме пониженной ставки по налогу на прибыль, предусматривает характерных доходов и расходов. Отклонения от типичных структурных соотношений могут свидетельствовать о риске некорректного применения преференции и необоснованного занижения налоговой базы.

Критерий носит качественный характер и основан на анализе данных налоговой отчетности за один налоговый период. Для оценки риска по данному критерию необходимо брать во внимание структуру доходов и расходов, отраженную в Приложении № 2 к Листу 02 декларации – источники доходов должны соответствовать деятельности, в рамках которой применяется налоговая преференция, а статьи расходов должны отражать типичную структуру затрат, характерную для соответствующей отрасли. При этом структура доходов и расходов носит индивидуальный характер в зависимости от отраслевой специфики деятельности налогоплательщика, в связи с чем ориентиром для оценки выступают среднеотраслевые показатели. Например, для образовательных и медицинских организаций, применяющих нулевые ставки налога, в структуре доходов должны преобладать поступления от оказания соответствующих услуг, а в расходах – экономически обоснованные затраты на оплату труда, содержание помещений и приобретение профильных материалов и оборудования.

Пороговым значением для данного критерия выступает наличие существенных отклонений структуры доходов и (или) расходов от типичных отраслевых пропорций, характерных для деятельности, в отношении которой применяется налоговая преференция. Такие отклонения могут выражаться в преобладании доходов, не связанных с основным видом деятельности, или в отсутствии расходов, характерных для соответствующей отрасли. Подобные расхождения свидетельствует о наличии риска некорректного применения преференции.

Критерий 5. Недостаточность объема капитальных вложений для получения преференции по налогу на прибыль в рамках специальных налоговых инвестиционных режимов.

Критерий предусматривает проверку соблюдения налогоплательщиком условий, установленных для применения преференции по налогу на прибыль в рамках СНИР. В ряде случаев нормативно-правовые акты или условия заключенных инвестиционных соглашений предусматривают необходимость

осуществления капитальных вложений в установленном объеме. Недостаточность таких вложений может свидетельствовать о нарушении условий применения налоговой преференции и о возможном необоснованном занижении налоговых обязательств.

Проведение оценки риска по данному критерию осуществляется на основе сведений Листа 02 декларации по налогу на прибыль, отражающих объемы капитальных вложений и иные сопутствующие расходы, служащие основанием для применения налоговых преференций. Например, для участников региональных инвестиционных проектов учитывается объем капитальных вложений, произведенных в рамках реализации инвестиционного проекта (строка 350 Листа 02). Для участников СПИК – объем капитальных вложений, предусмотренный соответствующим контрактом (строка 352 Листа 02). Для резидентов ТОР, СПВ и АЗ РФ – расходы, принимаемые при определении прибыли от деятельности, осуществляемой в рамках соглашения (строка 358 Листа 02). Для сопоставления используется общий объем расходов, включающий расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации (строка 130 Приложения № 2 к Листу 02), а также внереализационные расходы (строка 200 и 300 Приложения № 2 к Листу 02), что позволяет оценить долю капитальных вложений в общей структуре затрат. Расчет критерия предлагается проводить по следующей формуле (6)

$$K_5 = \frac{KB_{\text{факт}}}{Dp + Dвн} \times 100\%, \quad (6)$$

где K_5 – доля капитальных вложений для применения налоговых преференций в рамках СНИР;

$KB_{\text{факт}}$ – фактический объем капитальных вложений, осуществленный налогоплательщиком;

Dp – сумма доходов от реализации по строке 010 Листа 02;

$Dвн$ – сумма внереализационных доходов по строке 020 Листа 02.

Результат расчета по формуле отражает долю капитальных вложений в общей сумме признанных расходов и сопоставляется со среднеотраслевыми значениями, характерными для организаций схожего масштаба и вида деятельности. Такое сопоставление позволяет определить, насколько инвестиционная активность налогоплательщика соответствует типичной практике в отрасли. При этом существенное отклонение в сторону понижения может свидетельствовать о риске несоблюдения условий применения налоговой преференции и служить основанием для назначения проведения более углубленной проверки.

Критерий 6. Уровень налоговых преференций в общей сумме исчисленного налога на прибыль превышает среднее значение по хозяйствующим субъектам в отрасли (виде экономической деятельности).

Критерий позволяет выявить ситуации, когда объем налоговых преференций существенно превышает значения, характерные для организаций сопоставимой отраслевой принадлежности. Значительный размер таких преференций может свидетельствовать о необходимости более детального анализа обоснованности их применения, особенно в контексте соблюдения условий, предусмотренных для использования пониженной ставки налога на прибыль.

Проведение оценки риска по данному критерию осуществляется на основе сопоставления суммы налоговых преференций, заявленной налогоплательщиком, со среднеотраслевыми значениями. Для расчета используются сведения налоговой декларации по налогу на прибыль. В составе налоговых преференций учитывается сумма налога, которая была бы исчислена по общей ставке 25%, но была снижена вследствие применения пониженной ставки. Расчет критерия предлагается проводить по следующей формуле (7)

$$K_6 = \frac{НП}{НП_{отр}} \times 100\%, \quad (7)$$

где K_6 – отношение суммы налоговых преференций организации к среднеотраслевому значению;

НП – сумма налоговых преференций по данным налогоплательщика;

НПотр – сумма налоговых преференций в расчете на одного налогоплательщика соответствующей отрасли за налоговый период.

Пороговыми значениями для данного критерия являются значительные отклонения суммы налоговых преференций как по сравнению со среднеотраслевыми значениями, так и в абсолютном выражении. Значительные объемы налоговой экономии, возникающие в результате применения пониженной ставки, требуют повышенного внимания со стороны налогового контроля. Подобные отклонения могут указывать на особенности структуры доходов и расходов, а также на специфические элементы налогового планирования, потенциально выходящие за рамки корректного применения преференции.

Критерий 7. Применение налоговых преференций налогоплательщиком при отражении в налоговой декларации (расчете) низкого уровня полученной прибыли (или убытка).

Критерий предусматривает выявление случаев применения пониженной ставки налога на прибыль организациями, отражающими в налоговой декларации низкий уровень прибыли либо убытки. Пониженная ставка применяется к налоговой базе, в связи с чем ее использование при минимальной прибыли или отрицательном финансовом результате может вызывать сомнения в корректности применения преференции. Такая ситуация вероятно свидетельствует о потенциальном несоответствии между фактическими результатами деятельности и корректностью применения преференции.

Проведение оценки риска по данному критерию осуществляется на основе анализа налоговой декларации по налогу на прибыль за отчетный налоговый период. Ключевым ориентиром выступает показатель финансового результата до налогообложения, отраженный по строке 060 «Итого прибыль

(убыток)» Листа 02 декларации. Дополнительно внимание уделяется строкам 140, 150, 160 и 170 того же листа, в которых указаны ставки налога, применяемые при расчете обязательств в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации. В случае применения СНИР также подлежат анализу строки 350-351 (для участников РИП), строки 352-353 (для участников СПИК), а также строки 357-359 (для резидентов ТОР, СПВ и АЗ РФ), в которых отражаются особенности налогообложения прибыли соответствующих категорий налогоплательщиков.

Пороговым значением для данного критерия является низкий уровень прибыли (убыток). Вместе с тем, при интерпретации результатов оценки необходимо учитывать этап жизненного цикла организации: для предприятий, находящихся на начальном этапе своего функционирования или в начальной фазе реализации инвестиционного проекта, временное отсутствие прибыли может быть обусловлено объективными факторами. В таких случаях требуется углубленная проверка фактических обстоятельств, включая анализ сроков реализации проекта и объемов инвестиций.

Критерий 8. Налоговая нагрузка по налогу на прибыль хозяйствующего субъекта, применяющего преференцию, ниже среднего значения по хозяйствующим субъектам в отрасли (виде экономической деятельности).

Критерий позволяет оценить уровень налоговой нагрузки у налогоплательщиков, применяющих налоговые преференции по налогу на прибыль, в сравнении со средними показателями по соответствующей отрасли или виду экономической деятельности. Существенно низкая налоговая нагрузка может быть обусловлена как применением пониженных ставок, так и другими факторами, влияющими на расчет налоговой базы. Подобные обстоятельства могут быть связаны как с объективными обстоятельствами, так и с риском некорректного применения налоговой преференции по налогу на прибыль.

Проведение оценки риска по данному критерию осуществляется на основе сопоставления значения налоговой нагрузки по налогу на прибыль,

рассчитанного для хозяйствующего субъекта, со средними значениями по соответствующей отрасли или виду экономической деятельности. Для расчета показателя налоговой нагрузки используются данные налоговой декларации: сумма исчисленного налога, указанная по строке 180 Листа 02, доходы от реализации по строке 010 Листа 02 и внереализационные доходы, учитываемые по строке 020 Листа 02. Таким образом, налоговая нагрузка по налогу на прибыль может быть рассчитана по следующей формуле (8) [102]

$$K_8 = \frac{Нп}{Др+Двн} \times 100\%, \quad (8)$$

где K_8 – уровень налоговой нагрузки по налогу на прибыль;

Нп – сумма исчисленного налога на прибыль – всего;

Др – сумма доходов от реализации по строке 010 Листа 02;

Двн – сумма внереализационных доходов по строке 020 Листа 02.

Полученный результат сопоставляется со средним значением налоговой нагрузки по налогу на прибыль в соответствующей отрасли деятельности хозяйствующего субъекта. Более низкий уровень налоговой нагрузки по сравнению со средним отраслевым показателем может свидетельствовать о риске некорректного применения преференции, в том числе вследствие ее применения без достаточного экономического обоснования или документального подтверждения.

Таким образом, предложенные критерии оценки рисков нарушения законодательства в части преференций по налогу на прибыль учитывают как институциональные особенности данного налога, так и концептуальные признаки налоговых преференций. Критерии имеют целевую установку выявления рисков применения преференций, обеспечивая при этом баланс между результативным проведением налогового контроля и защитой интересов добросовестных налогоплательщиков.

По мнению Новоселова К.В. «особенность налоговых рисков состоит в том, что наличие того или иного критерия риска в деятельности хозяйствующего субъекта не означает автоматически, что налогоплательщик

уклоняется от уплаты налогов» [66]. В отношении оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль это особенно актуально. Превышение порогового значения по одному критерию не может само по себе обосновывать факт налогового нарушения и лишь сигнализируют о необходимости более углубленного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В связи с этим, целесообразным представляется применение формализованной системы, учитывающей степень отклонения от пороговых значений по каждому критерию.

Балльная система оценки отклонений от установленных пороговых значений позволяет провести более объективную оценку уровня риска налогоплательщика. Для каждого критерия оценки риска предусмотрена система начисления от 0 до 3 баллов. Выбор такого диапазона обусловлен необходимостью одновременного отражения наличия риска по отдельному критерию и дифференцирования его степени проявления. Минимальное значение (0 баллов) характеризует полное соответствие результата расчета по отдельному критерию установленным критериями пороговым значениям, тогда как максимальное (3 балла) указывает на существенное отклонение, отражающее высокую вероятность нарушения. Промежуточные (1 и 2 балла) демонстрируют ситуации незначительного отклонения от пороговых значений. Балльная система оценки пороговых значений критериев оценки рисков представлена в приложении Г.

Присвоенное количество баллов позволяет классифицировать отдельную организацию по одному из шести уровней риска: очень низкий, низкий, ниже среднего, средний, высокий и очень высокий. Выбранный диапазон уровней риска предполагает осуществление риск-ориентированного подхода в проведении мероприятий налогового контроля, который предусматривает сосредоточение внимания на организациях с высоким и очень высоким уровнем риска, снижая интенсивность контрольных мероприятий для налогоплательщиков с низким уровнем риска. Таблица 11 демонстрирует характеристику уровней риска применения

преференций по налогу на прибыль, начиная с «очень низкого» для организаций с минимальной вероятностью налогового нарушения и завершая «очень высоким» для случаев систематических налоговых нарушений.

Таблица 11 – Уровни рисков для организаций, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций

Уровень риска	Характеристика уровня риска	Диапазон баллов
Очень низкий	Минимальная вероятность нарушений налогового законодательства и высокий уровень соблюдения налогового обязательства налогоплательщиками	0-3
Низкий	Низкая вероятность нарушений, незначительные отклонения от требований налогового законодательства без существенных ошибок в налоговой отчетности	4-7
Ниже среднего	Наличие нарушений налогового законодательства при отсутствии систематического характера, низкая вероятность неисполнения налогового обязательства	8-11
Средний	Наличие нарушений налогового законодательства, которые оказывают влияние на полноту исполнения налоговых обязательств	12-15
Высокий	Значительная вероятность налогового нарушения, неоднократные отклонения от требований законодательства, признаки недобросовестного исполнения налоговых обязательств	16-19
Очень высокий	Систематические или умышленные нарушения налогового законодательства, наличие признаков уклонения от налогообложения, высокий риск налоговых нарушений	20-24

Источник: составлено автором.

Градация уровней риска, представленная в таблице, основывается на распределении организаций по степени вероятности нарушений законодательства о налогах и сборах. Для организаций с очень низким и низким уровнями риска характерно выполнение налоговых обязательств в полном объеме, при этом незначительные отклонения от пороговых значений не оказывают влияния на общий уровень налоговой дисциплины этих категорий налогоплательщиков. Средний уровень риска, включая ниже среднего, охватывает организации, в экономической деятельности которых имеют место предпосылки наличия нарушений, требующих дополнительного внимания с точки зрения налогового контроля. Высокий и очень высокий уровни риска свидетельствуют о вероятности систематических нарушений и

явных признаках уклонения от налогообложения. Диапазон баллов, соответствующий каждому уровню риска, обеспечивает объективную основу для дальнейшего выбора контрольных мероприятий.

Критерии оценки налоговых рисков создают основу для классификации организаций по соответствующим уровням, создавая предпосылки для дифференциации инструментов налогового контроля и тем самым позволяя варьировать интенсивность и направленность контрольных мероприятий в зависимости от степени выявленного риска для каждой организации. В таблице 12 представлены предлагаемые мероприятия налогового контроля по уровням риска организаций на микроуровне.

Таблица 12 – Мероприятия налогового контроля за применением преференций по уровням риска налогоплательщиков на микроуровне

Уровень риска налогоплательщика	Характеристика	Мероприятия налогового контроля
1	2	3
Очень низкий	Полное соответствие требованиям применения налоговых преференций Отсутствие вероятности налогового нарушения	Проведение камеральных налоговых проверок в порядке, установленном НК РФ Проверка налогоплательщиков, присоединившихся к налоговому мониторингу в порядке, установленном НК РФ
Низкий	Низкая вероятность некорректного применения преференций без влияния на полноту выполнения налоговых обязательств	Проведение камеральных налоговых проверок в порядке, установленном НК РФ с углубленной проверкой релевантных операций Направление требований о предоставлении пояснений и (или) документов в порядке, предусмотренном НК РФ
Ниже среднего	Наличие вероятности нарушения условий применения преференций, не имеющего систематического характера и не приводящего к существенному снижению налоговых обязательств	Проведение налоговых проверок в порядке, установленном НК РФ с углубленной проверкой релевантных операций Проверки соблюдения условий применения налоговых преференций отдельных налогоплательщиков Направление требований о предоставлении пояснений и (или) документов в порядке, предусмотренном НК РФ

Продолжение таблицы 12

1	2	3
Средний	Наличие вероятности нарушения условий применения налоговых преференций, приводящего к существенному снижению налоговых обязательств	Проведение камеральных налоговых проверок в порядке, установленном НК РФ с углубленной проверкой релевантных операций При наличии оснований внесения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок
Высокий	Наличие вероятности систематического нарушения условий применения налоговых преференций, что свидетельствует о признаках невыполнения налоговых обязательств	Проведение камеральных и выездных налоговых проверок в порядке, установленном НК РФ Углубленная проверка расчета налога на прибыль и финансово-хозяйственных операций, связанных с применением преференций Анализ операций с контрагентами на предмет установления схем уклонения от налогообложения
Очень высокий	Наличие вероятности умышленного и (или) систематического нарушения условий применения налоговых преференций, что приводит к значительному снижению налоговых обязательств	Внеплановые выездные налоговые проверки при наличии оснований, установленных НК РФ Проведение дополнительных мероприятий в форме допросов, осмотров помещений, экспертиз в рамках налоговой проверки Анализ схем уклонения от налогообложения, связанных с применением преференций

Источник: составлено автором.

Представленная таблица демонстрирует риск-ориентированный подход к налоговому контролю за налогоплательщиками, применяющими преференции по налогу на прибыль. В этой связи для налогоплательщиков с очень низким и низким уровнями риска контрольные мероприятия носят преимущественно профилактический характер, одновременно обеспечивая предотвращение налоговых нарушений до их возникновения. В отношении налогоплательщиков со средним и высоким уровнями риска усиливается степень глубины контрольных мероприятий, предопределяющая осуществление дополнительных мероприятий контроля, а также выездных проверок в целях выявления систематических нарушений условий

предоставления налоговых преференций. Для налогоплательщиков с очень высоким уровнем риска проводятся внеплановые выездные проверки и осуществляется взаимодействие с правоохранительными органами для выявления схем уклонения от налогообложения. Такое изменение интенсивности контрольных мероприятий с увеличением или уменьшением уровня риска налогоплательщиков направлено на оптимизацию ресурсов налоговых органов и на повышение результативности налогового контроля на микроуровне.

Таким образом, предложенные инструменты налогового контроля применения преференций по уровням риска налогоплательщиков сочетают в себе проактивные и реактивные меры налогового контроля. Проактивные меры ориентированы на обеспечение добровольного выполнения обязательств и поддержание налоговой дисциплины. Применение реактивных мер, в свою очередь, направлено на оперативный ответ на налоговые нарушения налогоплательщиков. Данный подход способствует достижению баланса между интересами государства и правами налогоплательщиков.

Рассмотрим алгоритм функционирования автоматизированного контроля за применением преференций по налогу на прибыль с учетом предложенных критериев оценки налоговых рисков. Алгоритм предполагает пять последовательных этапов.

На первом этапе осуществляется сбор и обработка данных, необходимых для проведения оценки рисков применения преференций. В качестве источников информации используются налоговые декларации по налогу на прибыль по форме КНД1151006 за текущий и предыдущие налоговые (отчетные) периоды с приложением подтверждающих применение преференций документов. Полученные данные проходят обработку на предмет полноты и корректности, после чего систематизируются для дальнейшего расчета. Результатом этапа является формирование структурированного массива данных, подлежащего последующей оценке в соответствии с предложенными критериями оценки рисков.

На втором этапе проводится оценка рисков на основе предложенных качественных и количественных критериев. Расчет количественных показателей осуществляется по данным налоговых деклараций. По каждому критерию отдельной организации присваивается определенное количество баллов в зависимости от степени отклонения полученных результатов от установленных пороговых значений. Оценка в соответствии с качественными критериями дополняет анализ, позволяя учитывать факторы, не поддающиеся количественной оценке, но имеющие значение для определения уровня налогового риска. Результатом этапа является присвоение налогоплательщику числовой балльной оценки, соответствующей одному из шести уровней риска применения налоговой преференции.

На третьем этапе осуществляется классификация налогоплательщиков по уровням риска на основе интегральной балльной оценки. Результатом этапа является распределение налогоплательщиков по уровням риска, что в свою очередь обеспечивает основу для дальнейшего проведения соответствующих мероприятий налогового контроля.

На четвертом этапе формируются рекомендации по выбору инструментов налогового контроля в зависимости от уровня риска, присвоенного налогоплательщику. Для организаций с низким уровнем риска контрольные мероприятия могут ограничиваться камеральной проверкой деклараций, тогда как для налогоплательщиков с повышенным риском возможны дополнительные мероприятия, в том числе включение в план выездных налоговых проверок в случаях, установленных налоговым законодательством. Результатом этапа является определение оптимального набора контрольных мероприятий, соотносящегося с уровнем налогового риска отдельной организации.

На пятом этапе система контроля в автоматизированном режиме осуществляет перманентный мониторинг классифицированных по уровням риска налогоплательщиков с целью выявления ситуаций, которые могут повлиять на изменение уровня риска налогоплательщика. В отношении

налогоплательщиков с низким или средним уровнем риска обновление уровня риска необходимо проводить ежеквартально. Для налогоплательщиков с высоким и очень высоким уровнями риска обновление профиля риска выполняется в режиме реального времени для эффективности контроля за их деятельностью.

Таким образом, предложенный алгоритм функционирования аналитического инструментария контроля за применением преференций по налогу на прибыль представляет собой последовательный процесс сбора, обработки, анализа и проверки данных деклараций налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль. Авторские предложения по развитию аналитического инструментария на микроуровне ориентированы на повышение результативности налогового контроля посредством совершенствования механизма риск-анализа и расширения аналитических возможностей автоматизированной системы контроля.

Развитие контроля макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль связано с необходимостью оценки влияния преференций на экономическое развитие, инвестиционную активность и налоговые поступления на макроуровне. В условиях многовариантности инструментов налогового стимулирования и их разнонаправленного воздействия на экономику страны оценка результативности налоговых преференций не может ограничиваться оценкой выпадающих налоговых доходов бюджетов бюджетной системы страны в краткосрочном периоде. В целях развития методического подхода к оценке экономической эффективности преференций по налогу на прибыль представляется необходимым учет совокупного воздействия преференций по налогу на прибыль и долгосрочных последствий для бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и социально-экономического развития в целом, как отмечено в параграфе 2.2 диссертации.

Оценка эффективности исходит из трех ключевых критериев: экономическая, социальная и бюджетная эффективность [61]. Эти элементы

являются основой для анализа эффективности применяемых инструментов налогового стимулирования, поскольку они обеспечивают всестороннюю оценку их воздействия на экономические и социальные процессы. Вместе с этим специфика предпочтений обуславливает содержательные особенности методического подхода к оценке эффективности, которые требуют оценки эффективности сочетания нескольких предпочтений в рамках СНИР.

Специальные налоговые режимы инвестиционного характера предусматривают налоговые и административно-налоговые преимущества, на которые могут претендовать налогоплательщики. Конструктивные черты таких режимов оказывают влияние на хозяйственную деятельность налогоплательщика и требуют проверки с точки зрения макроэкономической обоснованности. В связи с этим представляется необходимым новый уровень детализации и системности в оценке эффективности налоговых предпочтений по налогу на прибыль. Рассмотрим отличительные черты предложенного подхода более подробно.

1) Предусматривается учет совокупного применения налогоплательщиком различных налоговых и административно-налоговых преимуществ в рамках СНИР. В отличие от традиционных подходов, в которых эффективность налогового стимулирования оценивается применительно к отдельным формам предпочтений с точки зрения их экономической, социальной и бюджетной эффективности, выявление синергетического эффекта от их комплексного применения способствует более объективной оценке эффективности.

2) Учитывается взаимное влияние налоговых и административно-налоговых преимуществ, что выходит за рамки существующих методик. В данном контексте учитывается не только наличие, но и характер их взаимодействия. Некоторые формы способны усиливать общий экономический эффект, тогда как другие могут его снижать или даже приводить к сокращению налоговых поступлений.

3) Предполагается анализ долгосрочных эффектов налоговых преференций территориального характера в контексте их влияния на бюджетную устойчивость, инвестиционную активность и экономический рост с учетом совокупного применения различных налоговых и административных налоговых преференций. В отличие от краткосрочного анализа выпадающих доходов, долгосрочный позволяет учитывать кумулятивные эффекты, такие как расширение налоговой базы вследствие роста занятости и потребления, повышение инвестиционной привлекательности отраслей, модернизация производства и укрепление конкурентоспособности экономики.

Таким образом, предложенные рекомендации по развитию методического подхода к оценке эффективности налоговых преференций направлены на создание более объективной оценки их реальной целесообразности и результативности. Применение новых акцентов оценки позволяет учитывать как непосредственные фискальные эффекты, так и долгосрочные макроэкономические последствия, включая влияние на инвестиционную активность, занятость, структурные изменения в экономике и динамику налоговых поступлений. В свою очередь это создает дополнительные возможности для совершенствования форм предоставления налоговых преференций, обеспечивая их наибольшую макроэкономическую обоснованность и способствуя повышению эффективности налоговой политики в долгосрочной перспективе.

Таким образом, в результате проведенного исследования сформирована концепция повышения результативности налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль. Представленная концепция подразумевает два взаимосвязанных структурных направления: развитие аналитического инструментария для контроля правомерности применения преференций по налогу на прибыль и развитие оценки макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль. Учитывая взаимовлияние и взаимодополнение микро- и макроуровней налогового контроля, разработанные практические рекомендации будут способствовать развитию

налогового контроля как сбалансированной компоненты налогового администрирования, обеспечивающей выявление рисков нарушений законодательства в части преференций на микроуровне и целостную оценку воздействия налоговых преференций на социально-экономическое развитие на макроуровне.

3.2 Моделирование экономического эффекта совершенствования налогового контроля

В современных экономических реалиях предложения по совершенствованию налогового контроля должны быть направлены главным образом на удовлетворение фискальной потребности государства – обеспечение пополнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации при соблюдении интересов социально-экономического развития. Моделирование экономического эффекта от их внедрения позволяет подтвердить или опровергнуть практическую применимость аналитического инструментария налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль на основе реальных сведений из налоговой отчетности. Полученные результаты моделирования дают возможность обосновать выводы относительно целесообразности использования налоговых стимулов.

В контексте понятийного аппарата Махмудова А.И. отмечает следующее: «термин «эффективность» традиционно применяется при анализе функционирования какой-либо системы, так как он характеризует не статическое состояние системы, а развитие, какие-либо процессы или явления» [54, с. 413]. При этом проводится различия между эффективностью и эффектом, под которым принято понимать результат, то есть состояние, к котором стремился экономический объект. Вилич У.Ф. определяет экономический эффект, как «одно из основных понятий в сфере экономики, которое отражает результат достижения поставленных целей в экономической деятельности; является показателем производительности, эффективности и

успешности экономической системы» [26, с. 41]. В соответствии с этим видением, эффект является показателем производительности, эффективности и успешности экономической системы. Трактовка экономического эффекта как результата отвечает контексту оценки предлагаемых контрольных мероприятий на предмет результативности, поскольку позволяет зафиксировать измеряемый результат, являющийся целевым состоянием, достигаемым при реализации контроля.

Для обоснования практической применимости предложенных критериев оценки налоговых рисков, разработанных в рамках обоснованной концепции повышения результативности налогового контроля, представляются репрезентативными релевантные расчеты. Проведем апробацию критериев оценки рисков, указанных в параграфе 3.1 диссертации, на основе налоговой отчетности выбранных организаций, применяющих налоговые преференции по налогу на прибыль в форме ставки налога 0 процентов в различных сферах деятельности. В составе выборки организации-участники «Сколково», организации медицинского профиля и образовательные организации. В целях обеспечения конфиденциальности информация, позволяющая идентифицировать выбранные организации, не раскрывается.

Далее определим метод оценки рисков, связанных с применением налоговых преференций, на основании разработанных критериев. Методы оценки риска, которые могут быть адаптированы для оценки налогового риска, подразделяются на качественные и количественные. Достойно внимания группа количественных методов, среди которых имитационное моделирование, анализ чувствительности, построение дерева решений и определение точки безубыточности с учетом налогового фактора [56]. В отличие от качественных методов, основанных зачастую на экспертных оценках, ведущих к той или иной мере субъективности и ограниченной воспроизводимости результатов, количественные методы предоставляют возможность формализовать процесс анализа благодаря опоре на числовые данные и провести объективное сравнение различных сценариев и факторов,

влияющих на налоговый риск. Непосредственно оценка налоговых рисков применения преференций по налогу на прибыль требует выбора метода, способного учитывать неопределенность и многофакторность рассматриваемых процессов. В этой связи стохастические методы, в числе которых метод Монте-Карло, представляются оптимальными для формализованного описания неопределенности и вероятностного моделирования.

Привалова О.Ю. к преимуществам метода Монте-Карло как метода оценки рисков относит «точность расчетов, простоту восприятия результатов, возможность учета любых взаимодействий и взаимосвязей, включая такие тонкие как условные зависимости» [99, с. 370]. В настоящем исследовании выбор метода Монте-Карло для оценки налоговых рисков применения преференций по налогу на прибыль обусловлен рядом обстоятельств. Во-первых, стохастическая природа метода позволяет учитывать высокую степень экономической неопределенности, присущую хозяйствующим субъектам. Во-вторых, применение метода делает возможным построение вероятностных распределений ключевых показателей, необходимых для расчета уровня риска организаций в соответствии с предложенными критериями. В-третьих, результаты моделирования позволяют количественно оценивать вероятность возникновения налоговых нарушений, тем самым обеспечивая основу для дальнейшего проведения контрольных мероприятий.

Таким образом, метод Монте-Карло является релевантным для моделирования оценки налоговых рисков, связанных с использованием налоговых преференций по налогу на прибыль за счет генерации множества сценариев на основе заданных входных данных и их вероятностных распределений.

Алгоритм включает первоначальное осуществление выбора сведений из деклараций по налогу на прибыль, необходимых для определения уровней риска в соответствии с разработанными критериями оценки рисков. В качестве исходной информации для апробации критериев оценки рисков используются

показатели из деклараций по налогу на прибыль за 2023 год. В целях дальнейшего анализа обозначим образовательные организации, как организации А, Б и В; организации, основная деятельность которых в области медицины – организации Г, Д и Е; участники инновационного центра «Сколково» – организации Ж и З. В приложении Д представлены сведения из деклараций по налогу на прибыль налогоплательщиков, применивших в 2023 году ставку 0 процентов по налогу на прибыль.

Для дальнейшей оценки требуется расширение выборки до 300 организаций. На данном этапе осуществляется моделирование неопределенности, включающее применение функций СЛУЧМЕЖДУ, которая используется для случайного распределения в соответствии с исходными данными. Кроме того, на данном этапе добавляются значения по строкам декларации 350, 352, 358 Листа 02, которые предполагают заполнение участниками СПИК, РИП и резидентами ТОР. Эти значения добавлены для включения в выборку налогоплательщиков-сельхозпроизводителей, резидентов ОЭЗ, ТОР, участников РИП и СПИК. Также включены организации социального обслуживания, туристско-рекреационной деятельности, обращения с ТКО, применяющие пониженные ставки согласно п. 1.8-1 и 1.8-2 ст. 284 НК РФ, IT-компании и резиденты АЗ РФ.

Как результат после случайного распределения в выборке из трехсот организаций 109 применяют пониженные ставки налога на прибыль как организации, осуществляющие деятельность в IT-сфере, 74 и 45 организаций относятся к образовательным и медицинским соответственно, семь организаций являются резидентам ОЭЗ, пять организаций, осуществляют деятельность на новом морском местонахождении углеродного сырья. В выборке также имеются по четыре организации с признаками (кодами) налогоплательщиков 02, 07, 11, 06, 16 и 15 и по три организации с кодами налогоплательщиков 08, 05, 14 и 12. Случайное распределение отразило две организации в туристско-рекреационной сфере, одного резидента АЗ РФ и, наконец, одиннадцать организаций, не относящихся к указанным выше.

Полученные данные формируют основу для дальнейшего моделирования при помощи метода Монте-Карло. Этот этап предусматривает формирование множества вероятностных сценариев (итераций) изменения показателей отчетности с целью оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль. Для моделирования определяются диапазоны допустимых изменений каждого показателя, отражающие характерные колебания данных, обусловленные хозяйственной деятельностью организаций. Формирование вероятностных сценариев осуществлено в пределах 3-6% с использованием функции СЛЧИС. В результате для каждой из 300 организаций, включая 289 организаций, полученных путем экстраполяции, формируется по 90 вероятностных сценариев (итераций). Формирование множества сценариев необходимо для проверки устойчивости оценки риска: если при моделировании изменений показателей налоговой отчетности в установленном пределе полученное значение уровня риска по смоделированным сценариям сопоставимы с результатами, полученными на основе исходной отчетности, то это формирует практическую применимость разработанных критериев.

На основе результатов стохастического моделирования методом Монте-Карло осуществляется оценка рисков применения преференций. В рамках данного этапа сформированные вероятностные сценарии подвергаются оценке в соответствии с предложенными критериями оценки рисков. Для каждого сценария рассчитываются показатели, предусмотренные соответствующими критериями. Полученные значения сопоставляются с установленными пороговыми значениями, в свою очередь позволяет определить степень риска отдельной организации по каждому из критериев. Далее каждому критерию присваиваются баллы в соответствии с разработанной балльной системой. Совокупность присвоенных баллов по всем критериям формирует интегральную оценку уровня налогового риска в каждом сценарии. В таблице 13 представлены результаты расчета на примере исходных данных по организациям.

Таблица 13 – Результаты оценки налоговых рисков выборки организаций, применяющих преференции по налогу на прибыль

Порядковый номер критерия	Организации							
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	З
Критерий 1	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Критерий 2	0,03%	12,79%	0,52%	0,12%	0,000007%	1,22%	0,64%	20,35%
Критерий 3	97,76%	99,98%	99,89%	99,74%	89%	99,8%	98,01%	90,98%
Критерий 4	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Критерий 5	–	–	–	–	–	–	–	–
Критерий 6	0	1,01	1,56	0,42	0,13	0,34	0,12	5,46
Критерий 7	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Критерий 8	0	1%	1%	3%	1%	3%	3%	6%

Источник: составлено автором.

Данные таблицы позволяют оценить каждого налогоплательщика в зависимости от отклонения от установленных пороговых значений. Таким образом, для организаций В (2 балла), Г (0 баллов), Д (0 баллов), Е (0 баллов), Ж (0 баллов) устанавливается уровень риска «очень низкий», для организаций А (7 баллов), Б (4 балла) устанавливается «низкий» уровень риска, а для организации З (8 баллов) устанавливается уровень риска «ниже среднего». Вместе с этим оценка рисков для организаций, чья отчетность была смоделирована, позволила выявить налогоплательщиков, обладающих маркерами высокорисковых операций. Методика Монте-Карло позволила смоделировать гипотетические ситуации, имитирующие типовые сценарии колебаний показателей финансово-хозяйственной отчетности выбранных налогоплательщиков. На основании расчета критериев оценки рисков для смоделированных сценариев была установлена их устойчивость к вариативности входных данных.

Полученные результаты позволяют дифференцировать инструментарий контроля на микроуровне для выбранных организаций, тем самым снижая административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков, которым присвоен низкий и очень низкий уровень риска, и сосредотачивая внимание контролирующих органов на организациях, склонных к уклонению от налогообложения в наибольшей степени. Таким образом, предложенные количественные и качественные критерии оценки рисков обладают практической применимостью и могут быть использованы для выявления рисков применения преференций по налогу на прибыль.

Таким образом, предложенная концепция развития аналитического инструментария контроля за применением преференций предусматривает последовательное внедрение предложенных мероприятий с учетом особенностей различных категорий налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль. Целесообразным представляется первоначальное изменение технологии налогового контроля, являющееся

основой для технической интеграции в форме пилотного тестирования сначала на отдельных категориях крупнейших налогоплательщиков.

Внедрение автоматизированных инструментов налогового контроля зачастую опережает нормативно-правовую адаптацию, создавая правовую неопределенность и снижая результативность налогового контроля. По мнению Овчаровой Е.В., ускоренная цифровизация налогового контроля опережает его необходимое правовое регулирование и тем самым оказывается за рамками «правового поля» [81]. Достижение баланса между предельной эффективностью применения цифровых инструментов в налоговом контроле и соблюдением принципов налогового контроля применения преференций предполагает изменения в контексте технологий налогового контроля.

Развитие технологий налогового контроля для внедрения критериев оценки рисков в автоматизированную систему контроля за применением преференций по налогу на прибыль подразумевает комплексные изменения, ориентированные на создание правовых условий для эффективного функционирования таких систем, обеспечение их соответствия действующему законодательству и повышение доверия к налоговому контролю со стороны участников налоговых отношений. В этой связи представим направления предложенных изменений. Во-первых, целесообразно закрепление последовательности содержательной разработки и применения критериев оценки рисков, что включает их концептуальное назначение, методическое обеспечение и регламентацию алгоритмов использования в налоговом контроле. Во-вторых, необходимо урегулирование мероприятий автоматизированной оценки рисков. Таким образом, развитие технологии налогового контроля, нацеленное на его автоматизацию, будет основано на регулировании ключевых аспектов данного процесса, начиная от формирования базовых принципов и заканчивая их гармонизацией с действующими нормами.

Последующую техническую интеграцию критериев оценки рисков в систему автоматизированного налогового контроля за применением

преференций по налогу на прибыль следует начать с их внедрения на уровне применяющих преференции по налогу на прибыль крупнейших налогоплательщиков, состоящих на учете в межрегиональных инспекциях, что обусловлено высокой организационной и технической готовностью этой категории налогоплательщиков а также их значительным вкладом в налоговые доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Затем предусматривается расширение функционала за счет налогоплательщиков, стоящих на учете в межрайонных инспекциях и применяющих преференции по налогу на прибыль. На этом этапе особое внимание должно быть уделено особенностям экономической деятельности среднего бизнеса в связи с меньшим объемом финансово-хозяйственных операций.

Заключительным этапом выступает интеграция системы на уровне остальных налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль. Такой подход обеспечивает максимальное покрытие налогоплательщиков с учетом особенностей их деятельности, позволяя достичь баланса между эффективностью контроля и соблюдением принципов справедливости и пропорциональности налогового администрирования.

После завершения технической интеграции автоматизированного налогового контроля за применением преференций по налогу на прибыль необходимо перейти к этапу сопровождения и совершенствования автоматизированной системы. Этот этап включает мониторинг ее эффективности, обновление критериев оценки рисков в соответствии с изменениями законодательства, а также развитие функционала системы через внедрение новых технологий.

Таким образом, в исследовании предложена концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль. Вместе с этим обоснован подход к оценке рисков применения преференций и предложены рекомендации по изменении технологии налогового контроля в условиях цифровизации. Также разработаны

контрольные мероприятия, направленные на оптимизацию ресурсов налоговых органов, сохранение баланса между интересами государства и правами налогоплательщиков в рамках партнерской модели взаимодействия. Результаты апробации предложенной концепции на основе метода имитационного моделирования Монте-Карло подтвердили ее практическую применимость. Разработанные контрольные мероприятия позволяют формировать стратегические решения по дальнейшему развитию инструментария налогового контроля предпочтений по налогу на прибыль, формируя основу для совершенствования технологии налогового администрирования в целом.

Заключение

Пересмотр концепции налогового администрирования и его составной компоненты – налогового контроля, а также внедрение элементов цифровой экономики в повседневную работу налоговых органов становится закономерным этапом развития налоговой системы Российской Федерации.

Формирование теоретической базы, необходимой для повышения результативности инструментария налогового контроля применения преференций, предваряется научными основами налоговых преференций как объекта налогового контроля. Преференции по налогу, являясь преимуществами при осуществлении хозяйственной деятельности, охватывают налоговые стимулы, которые изменяют размер налогового обязательства налогоплательщика, а также позволяют снизить административную нагрузку. Концептуальными особенностями налоговых преференций являются ориентированность на экономические субъекты, территориальный характер, широкий спектр форм, целей введения и комплексность, включая административный аспект. Несмотря на то, что будучи инструментами налогового регулирования преференции реализуют свою мотивационную функцию и приводят к улучшению социальной и экономической ситуации на микро- и макроуровнях, необходим результативный инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль в целях нивелирования возможности их обращения для цели уклонения от налогообложения.

Настоящее исследование демонстрирует эволюцию содержательного наполнения налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль под влиянием инновационных когнитивных и производственно-технологических факторов. Ретроспективный аспект позволил проследить, как изменялись подходы к налоговому контролю применения преференций и какие методы были наиболее эффективными в разные периоды. В частности, эффективность действующей модели

партнерского взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, основанная на доверии, предсказуемости и сокращении взаимных издержек, одновременно с использованием цифровых решений в области налогового администрирования позволила определить траекторию повышения результативности действующего инструментария налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль.

На современном этапе развития налоговой системы были выделены два уровня проведения налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль – микро- и макроуровень, обусловленные содержанием преференций по налогам. На микроуровне целью налогового контроля является обеспечение корректности расчета налогоплательщиками налоговых обязательств, а также соответствие условиям применения преференций. Под макроуровнем подразумеваются совокупность мероприятий, направленных на контроль за обеспечением макроэкономического эффекта от установленных преференций. Микро- и макроуровни налогового контроля применения налоговых преференций по налогу на прибыль находятся во взаимосвязи и образуют единую совокупность мероприятий контроля в управлении налоговой системой. Реализация такого подхода позволяет повысить эффективность функционирования налоговой системы в целом.

Для достижения позитивного результата следуемой траектории совершенствования инструментария налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль сформулированы и раскрыты принципы контроля, обобщенные в рамках трех взаимосвязанных блоков: организационно-правовой, информационно-аналитический, оценочно-целевой. Предложенные дополнительные принципы в совокупности с традиционными принципами налогового контроля представляется основой организации и проведения результативных контрольных мероприятий на обоих уровнях налогового администрирования.

Предложенная концептуальная трактовка микро- и макроуровня контроля актуализирует содержание понятия «инструментарий налогового

контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций». Ее идейная основа сформирована на представлении о том, что налоговый контроль должен обеспечивать результативное с позиции государственных интересов использование преференций, предотвращая их применение с целью уклонения от налогообложения. Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль представляет собой совокупность организационно-правовых норм, методов и форм контрольно-надзорной деятельности налоговых органов на микроуровне, обеспечивающих проверку корректности применения налоговых преференций; на макроуровне – это инструменты контроля обоснованности налоговых стимулов, направленные на анализ влияния преференций на экономическое развитие и достижение целей социально-экономической политики.

Проведенный анализ действующих форм и методов налогового контроля на микроуровне позволил показать необходимость дальнейшего развития информационно-аналитической составляющей налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль в рамках риск-ориентированного подхода. Риски применения преференций по налогу на прибыль в разрезе микро- и макроуровня налогового администрирования обладают концептуальными особенностями, детерминированными содержанием налоговых преференций, а также институциональной и поведенческой средой, в которой субъекты хозяйствования осуществляют экономическую деятельность. Институциональная среда формирует объективные условия для проявления оппортунизма налогоплательщиков, а поведенческая среда определена совокупностью причинно-следственных связей, формирующих мотивационные установки и поведенческие модели налогоплательщиков. Взаимосвязь между предоставлением преференций и возникновением рисков злоупотреблений ими детерминирует необходимость обоснования критериев оценки налоговых рисков, которые позволят оценить корректность применения преференций по налогу на прибыль организаций.

В исследовании отмечается, что контроль макроэкономической эффективности выступает элементом регулирования экономических отношений в сфере применения налогоплательщиками преференций. Контроль за обеспечением макроэкономической обоснованности сохранения или отмены преференций по налогу на прибыль позволяет выявлять неэффективные налоговые преференции, обосновать прекращение их предоставления или разработки мер по изменению налоговой преференции.

На основе проведенной апробации действующей методики оценки налоговых расходов Российской Федерации, связанных с применением особого режима осуществления предпринимательской и иной деятельности на территории ОЭЗ, предложенной Минэкономразвития России, установлена дифференциация степени эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль, а также необходимость дальнейшего развития используемого подхода к проведению оценки.

В диссертационной работе сформулирована концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль, включающая два взаимодополняющих структурных направления: развитие аналитического инструментария контроля правильности применения хозяйствующими субъектами преференций по налогу на прибыль и развитие контроля макроэкономической обоснованности преференций по налогу на прибыль.

В рамках первого направления концепции предложены критерии оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль, которые позволяют оценить уровень риска применения преференций на основе налоговой отчетности. Балльная оценка пороговых значений предложенных критериев позволяет идентифицировать уровень риска отдельной организации – от очень низкого до очень высокого и соответствующие мероприятия налогового контроля. Это позволяет снизить административную нагрузку на добросовестных налогоплательщиков, которым присвоен низкий и очень

низкий уровень риска, и сосредоточить внимание контролирующих органов на организациях, квалифицированных как высоко рисковые, склонные к уклонению от налогообложения в наибольшей степени. Для налоговых органов предложенный подход позволит эффективнее распределять ресурсы, концентрируя усилия на плательщиках с высоким уровнем риска, повышая тем самым эффективность мероприятий налогового контроля.

Проведенная апробация предложенных критериев при помощи метода стохастического моделирования Монте-Карло, позволившего смоделировать отчетность трехсот организаций на основе действительных показателей в тех или иных отраслях и видах деятельности, а также сформировать для этих организаций гипотетические ситуации, имитирующие типовые сценарии колебаний показателей финансово-хозяйственной отчетности налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль, продемонстрировала их практическую применимость в контексте выявления риска для отдельной организации.

В рамках второго направления концепции предложено развитие подхода к оценке макроэкономического обоснования преференций по налогу на прибыль. Концептуальной его составляющей стало проведение оценки эффективности преференций с учетом применения налогоплательщиком комбинации налоговых и административно-налоговых преимуществ в рамках специальных налоговых режимов инвестиционного характера, взаимного положительного или негативного влияния предоставленных налоговых стимулов в рамках таких режимов, а также анализ долгосрочных эффектов налоговых преференций территориального характера в контексте их влияния на макроэкономические показатели. Предложенный подход позволит с наибольшей степенью объективности подходить к анализу действующих налоговых преференций по налогу на прибыль, что в свою очередь сделает возможным улучшение системы налогового стимулирования на макроэкономическом уровне.

Сформулированный комплекс теоретических выводов и практических рекомендаций позволит создать основу повышения качества контрольной деятельности в части применения преференций по налогу на прибыль при соблюдении баланса интересов государства и налогоплательщиков.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяют следующие сокращения и обозначения:

АЗ РФ – Арктическая зона Российской Федерации;

АИС «Налог-3» – Автоматизированная информационная система «Налог-3»;

ИНВ – Инвестиционный налоговый вычет;

Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации;

Минэкономразвития России – Министерство экономического развития Российской Федерации;

Налог на прибыль – Налог на прибыль организаций;

НДС – Налог на добавленную стоимость;

НИОКР – Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

НКО – Некоммерческая организация;

ОЭЗ – Особая экономическая зона;

РИП – Региональный инвестиционный проект;

Росстат – Федеральная служба государственной статистики;

СЗПК – Соглашение о защите и поощрении капиталовложений;

СНИР – Специальные налоговые инвестиционные режимы;

СПВ – Свободный порт Владивосток;

СПИК – Специальный инвестиционный контракт;

ТОР – Территория опережающего социально-экономического развития;

ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации.

Список литературы

1. Masso, J. Macroeconomic effects of zero corporate income tax on retained earnings / J. Masso, J. Meriküll // *Baltic Journal of Economics*. – 2011. – № 11 (2). – Pp. 81-99. – ISSN 1406-099X.
2. Surrey, S. Federal Tax Reform for 1976: A Compendium / S.S. Surrey, P.R. McDaniel, J.A. Pechman. – Washington : Fund for Public Policy Research, 1976. – 173 p. – ISBN отсутствует.
3. Абдульманова, Е.С. Статистический анализ темпа роста инвестиций в основной капитал в Российской Федерации / Е.С. Абдульманова // *Форум молодых ученых*. – 2018. – № 6-1 (22). – С. 96-100. – ISSN 2500-4050.
4. Авдеева, В.М. Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций / В.М. Авдеева // *Аудиторские ведомости*. – 2024. – № 3. – С. 140-144. – ISSN 1727-8058.
5. Авдеева, В.М. Концепция повышения результативности налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций / В.М. Авдеева // *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право»*. – 2025. – № 5. – С.6-9. – ISSN 2223-2974.
6. Авдеева, В.М. Налоговые преференции как объект налогового контроля: терминологический аспект / В.М. Авдеева // *Инновационное развитие экономики*. – 2024. – № 3 (81) – С. 97-102. – ISSN 2223-7984.
7. Авдеева, В.М. Оценка эффективности налоговых преференций по налогу на прибыль организаций / В.М. Авдеева // *Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения»*. – 2024. – № 1. Том 1. – С. 167-173. – ISSN 2308-927X.
8. Авдеева, В.М. Преференции по налогу на прибыль организации как инструмент стимулирования инновационной деятельности / В.М. Авдеева // *Налоги и налогообложение*. – 2023. – № 1. – С. 17-26. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454- 065X.2023.1.39552. – URL:

https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=39552 (дата обращения: 03.07.2025).

9. Авдеева, В.М. Формы и методы налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций / В.М. Авдеева // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 6. – С. 1-7. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2023.6.69373. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=69373 (дата обращения: 03.07.2025).

10. 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.

11. Адвокатова, А.С. Налоговый контроль применения налоговых льгот и освобождений при реализации мер социальной поддержки населения / А.С. Адвокатова / Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 2. Том 9. – С. 151-158. – ISSN 1999-849X.

12. Адвокатова, А.С. Развитие моделей налогового контроля как фактора снижения уровня теневых экономических процессов в условиях цифровизации / А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – № 5. Том 11. – С. 136-145. – ISSN 1999-849X.

13. Амои, С.С. Налоговые льготы и преференции: проблемные вопросы / С.С. Амои, А.В. Азархин // Проблемы развития предприятий: теория и практика. – 2021. – № 1-2. – С. 83-88. – Текст : электронный. – DOI 10.46554/PEDTR-20-2021-2-pp.83. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=48337731> (дата обращения: 02.05.2025).

14. Анисимова, Е.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 / Е.И. Анисимова, В.И. Крицкий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 6. – С. 37-42. – ISSN 2308-9407.

15. Балабанова, Н.В. Льготы и преференции в системе налогового регулирования / Н.В. Балабанова, Т.Р. Валинуров // Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение. – 2015. – № 4 (44). – С. 18-22. – ISSN 2413-5399.

16. Баландина, А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций / А.С. Баландина // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2011. – № 4 (16). – С. 105-110. – ISSN 1998-8648.

17. Барулин, С.В. Налоговая политика России: монография / С.В. Барулин, А.В. Макрушин, В.А. Тимошенко. – Саратов : Сателлит, 2004. – 167 с. – 500 экз. – ISBN 5-901459-27-X.

18. Барулин, С.В. Оптимизация налоговых льгот на основе их оценки / С.В. Барулин, А.Ю. Казак, Ю.Э. Слепухина // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». – 2014. – № 6. – С. 117-127. – ISSN 2412-5725.

19. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения (для бакалавров) : учебник / С.В. Барулин, В.А. Динес. – Москва : КНОРУС, 2014. – 406 с. – ISBN 978-5-406-03326-5.

20. Баязитова, Д.В. Содержание и классификация налоговых льгот и преференций / Д.В. Баязитова // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2015. – № 1 (55). – С. 82-87. – ISSN 1994-5094.

21. Бойко, Н.Н. Совершенствование и развитие налогового контроля в Российской Федерации / Н.Н. Бойко, Р.А. Акбердин // Экономика и социум. – 2016. – № 12-1 (31). – С. 469-472. – ISSN 2225-1545.

22. Брызгалин, А.В. Налоги и налоговое право: учебное пособие / В.Р. Берник, А.В. Брызгалин, А.Н. Головкин [и др.] ; под редакцией

А.В. Брызгалина. – Москва : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с. – ISBN 5-7916-0007-0.

23. Брызгалин, А.В. Налоговый контроль / А.В. Брызгалин, Д.А. Ильиных // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 3 – С. 214-217. – ISSN 2078-7561.

24. Быкова Н.Н. Классификация форм и методов налогового контроля в Российской Федерации / Н.Н. Быкова // Карельский научный журнал. – 2017. – № 4 (21). – С. 141-144. – ISSN 2311-0104.

25. Бычков, Н.В. Современное состояние инвестиционного климата в России. Проблемы и перспективы развития / Н.В. Бычков // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 11-1 (93). – С. 37-39. – ISSN 2411-0450.

26. Вилич, У.Ф. Экономический эффект и эффективность: понятие и сущность / У.Ф. Вилич // Фундаментальная и прикладная наука: актуальные вопросы теории и практики : сборник статей V Международной научно-практической конференции. – Пенза : Наука и Просвещение (ИП Гуляев Г.Ю.), 2023. – С. 41-44. – ISBN 978-5-00236-070-3.

27. Воронов, А. Е. Налоговый контроль в РФ : монография / А. Е. Воронов. – Москва : Лаборатория книги, 2012. – 124 с. – ISBN 978-5-504-00847-9. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=141377> (дата обращения: 03.07.2025)

28. Гармаева, М.А. Правовое обеспечение финансового контроля в Российской Федерации / М.А. Гармаева, А.В. Горева, Т.В. Конюхова // Право и экономика. – 2006. – № 5. – С. 28-38. – ISSN 0869-7671.

29. Годме, П.М. Финансовое право : учебник / под редакцией П.М. Годме. – Москва : Прогресс, 1978. – 429 с. – ISBN отсутствует.

30. Гончаренко, Л.И. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики / Л.И. Гончаренко, Ю.В. Малкова, А.С. Адвокатова // Экономика. Налоги. Право. – 2018. – № 2. Том 11. – С. 166-172. – ISSN 1999-849X.

31. Гончаренко, Л.И. Налоговые преференции в пространственном развитии страны: терминологический аспект исследования / Л.И. Гончаренко // Финансы: теория и практика. – 2024. – № 4. Том 28. – С. 108-121. – ISSN 2587-5671.

32. Гончаренко, Л.И. О новых подходах к политике применения налоговых льгот и преференций в целях стимулирования развития экономики / Л. И. Гончаренко, Н. П. Мельникова // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 2. Том 10. – С. 96-104. – ISSN 1999-849X.

33. Гончаренко, Л.И. Эволюция содержательного наполнения сервисной функции налоговых органов / Л.И. Гончаренко, К.Д. Краюшкин // Управленческие науки. – 2024. – № 14 (2). – С. 51-63. – ISSN 2304-022X.

34. Дадашев, А.З. Развитие финансового механизма и налогообложения организаций социальной сферы / А.З. Дадашев, Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи // Финансы и кредит. – 2016. – № 30 (702). – С. 2-15. – ISSN 2071-4688.

35. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового права : учебное пособие / Е. Н. Евстигнеев // Москва : ИНФРА-М, 1999. – 119 с. – ISBN 5-86225-992-9.

36. Егорова, Д.А. Налоговые льготы и налоговые преференции / Д.А. Егорова // Вопросы устойчивого развития общества. – 2020. – № 9. – С. 165-176. – Текст : электронный. – DOI 10.34755/IROK.2020.37.56.022. – URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_44495478_46087014.pdf (дата обращения: 01.05.2025).

37. Есенова, А.К. Информационное и методическое обеспечение налогового контроля за деятельностью экономического субъекта : специальность 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Есенова Алана Казбековна ; Финансовый университет. – Москва, 2023. – 22 с. – Библиогр.: с. 21-22. – Место защиты: Финансовый университет.

38. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный : в 2 томах. Том 2 : П – Я / Т.Ф. Ефремова. – Москва : Русский язык, 2000. – 1084 с. – ISBN 5-200-02802-7.

39. Иванов, Ю.Б. Методологические основы оценки и моделирования эффективности налоговых льгот / Ю.Б. Иванов, И.А. Майбуров, А. Назаренко // Общество и экономика. – 2016. – № 10. – С. 80-96. – ISSN 0207-3676.

40. Иванова, Л.Н. Выявление налоговых правонарушений по налогу на прибыль организаций в целях обеспечения экономической безопасности / Л.Н. Иванова, А.И. Павлова // Обеспечение экономической безопасности России в современных условиях : сборник научных статей Всероссийской научной конференции «Обеспечение экономической безопасности России в современных условиях». – Москва : Московский университет Министерства внутренних дел Российской Федерации им. В.Я. Кикотя, 2021. – С. 517-519. – ISBN 978-5-9694-1039-8.

41. Козырин, А.Н. Налоговый процесс : учебное пособие / А.Н. Козырин, В.А. Кинсбургская, А.В. Реут [и др.] ; под редакцией А.Н. Козырина. – Москва : ЦППИ, 2007. – 487 с. – ISBN 978-5-7598-1185-5.

42. Костикова, А.М. Внутренний налоговый контроль как инструмент управления деятельностью предприятия / А. М. Костикова // Молодой ученый. – 2018. – № 2 (188). – С. 61-62. – ISSN 2072-0297.

43. 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.

44. Крицкий, В.И. Риски государства в сфере налогообложения прибыли и их оптимизация : специальность 5.2.4. Финансы : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Крицкий Виталий Иванович ; Финансовый университет. – Москва, 2023. – 165 с. – Библиогр.: с. 132-150.

45. Крохина, Ю.А. Налоговое право: учебник для вузов / Ю.А. Крохина. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Юрайт, 2008. – 429 с. – ISBN 978-5-9788-0092-0.

46. Кузьменко, Ю.А. Налоговые преференции и налоговые льготы: соотношение понятий / Ю.А. Кузьменко // Всероссийская ежегодная декабрьская научно-практическая студенческая конференция : сборник трудов конференции. – Москва : Российский новый университет, 2024. – С. 270-273. – ISBN 978-5-89789-218-1.

47. Кучеров, И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров. – Москва : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с. – ISBN 5-89158-051-9.

48. Кучеров, И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах : монография / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин ; под редакцией. И.И. Кучерова. – Москва : ЮрИнфоР, 2001. – 256 с. – ISBN 5-89158-068-3.

49. Лапина, Я.С. Виды и методы налогового контроля / Я.С. Лапина // Форум молодых ученых. – 2018. – № 11-1 (27). – С. 1044-1047. – ISSN 2500-4050. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vidy-i-metody-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения: 03.07.2025).

50. Левит, Д.Д. Специальные административные районы как способ привлечения инвестиций и поддержки предпринимателей в условиях международных санкций / Д.Д. Левит // Вопросы российской юстиции. – 2022. – № 18. – С. 596-603. – ISSN 2687-007X.

51. Майбуров, И.А. Оценка налоговых расходов и эффективности налоговых льгот: методология решения задачи / И.А. Майбуров // Общество и экономика. – 2013. – № 4. – С. 71-91. – ISSN 0207-3676.

52. Майбуров, И.А. Проблема уклонения от налогов: теоретический анализ, изучение факторов и последствий / И.А. Майбуров, А.М. Соколовская // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». – 2012. – № 3. – С. 4-15. – ISSN 2412-5725.

53. Мандрощенко, О.В. Основные подходы к оценке эффективности налоговых льгот / О.В. Мандрощенко // Бухгалтер и закон. – 2017. – № 2 (182). – С. 34-45. – ISSN 2079-6773.

54. Махмудова, А.И. «Эффект» и «эффективность» в оценке деятельности экономической системы / А.И. Махмудова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2011. – С. 413-418. – ISSN отсутствует.

55. Методика оценки реализации государственных программ Российской Федерации в рамках осуществления последующего контроля за исполнением федерального бюджета : [утверждена Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 28.02.2023 № 9К (1614)]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_442551/ (дата обращения: 17.11.2024).

56. Мигунова, М.И. Оценка налоговых рисков : учебное пособие / М.И. Мигунова, Т.А. Цыркунова. – Красноярск : Красноярский государственный торгово-экономический институт, 2005. – 72 с. – ISBN 5-98153-058-8. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.vball5.ru/pub/editor/libr/Metodichki%20new/Krasnoyarsk/KGTEI/Мигунова%20М.И.,%20Цыркунова%20Т.А.%20Оценка%20налоговых%20рисков.pdf> (дата обращения: 03.07.2025)

57. Минфин и ФНС России презентовали аналитическую систему «Эффективность льгот» на МФФ-22 // Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12466806/ (дата обращения: 05.12.2023).

58. Мирошников, Е.В. Актуальные вопросы нарушения законодательства по налогу на прибыль организаций / Е.В. Мирошников, Д.Ю. Соловьев // Журнал прикладных исследований. – 2023. – № 6. – С. 95-101. – ISSN 2712-7516.

59. Молчанов, Е.Г. Инновационные инструменты налогового администрирования в условиях действия программы «Цифровая экономика в Российской Федерации» / Е.Г. Молчанов // Учет и статистика. – 2019. – № 3 (55). – С. 55-65. – ISSN 1994-0874.

60. Морозова, И.С. Льготы в российском праве: Вопросы теории и практики : специальность 12.00.01 Теория права и государства; история права и государства; история политических и правовых учений : диссертация на соискание ученой степен кандидата юридических наук / Морозова Инна Сергеевна ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 1999. – 185 с. – Библиогр.: с. 153-185.

61. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, С.В. Антоненко [и др.] ; под редакцией И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 487 с. – ISBN 978-5-238-02569-8. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/83027.html> (дата обращения: 03.07.2025).

62. Налоговый мониторинг для групп компаний обсудили на Международном газовом форуме // Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/15296451/ (дата обращения: 22.10.2024).

63. Нестеренко, А.С. Современный механизм налогового контроля в России / А.С. Нестеренко // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2011. – № 2 (36). – С. 155-158. – ISSN 1994-5094.

64. Новоселов, К.В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Новоселов Константин Викторович ;

Уральский государственный экономический университет. – Екатеринбург, 2005. – 195 с. – Библиогр.: с. 173-183.

65. Новоселов, К.В. О новациях в сфере налогового контроля и об экстренных мерах по снижению административной нагрузки на бизнес / К.В. Новоселов // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 5 (209). – С. 8-13. – ISSN 2071-5250.

66. Новоселов, К.В. Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере / К.В. Новоселов // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 6. Том 10. – С. 29-38. – ISSN 1999-849X.

67. Новые площадки ОЭЗ «Технополис Москва» // Сергей Собянин : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.sobyanin.ru/novye-ploschadki-oez-tehnopolis-moskva> (дата обращения: 15.02.2025).

68. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650] // СПС «Консультант плюс». – Текст – электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/ (дата обращения: 03.05.2025).

69. О правовой природе налоговых ставок и льгот [Письмо Минфина России от 19.01.2018 № 03-02-07/1/2721]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 21.10.2024).

70. О применении ставки 0% по налогу на прибыль организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий [Письмо ФНС России от 25 января 2023 г. № СД-4-3/763@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_438421/ (дата обращения: 11.11.2024).

71. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок [Письмо Федеральной налоговой службы от 16.07.2013 № АС-4-2/12705@]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.10.2024).

72. Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга [Распоряжение Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 № 381-р] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_346794/ (дата обращения: 23.04.2025).

73. Об утверждении методик оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, связанных с применением особого режима осуществления предпринимательской деятельности на территории особых экономических зон [Приказ Минэкономразвития России от 20.09.2023 № 661 (редакция от 22.07.2024)] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_467871/ (дата обращения: 17.11.2024).

74. Об утверждении Методики оценки эффективности установленных (планируемых к установлению) налоговых льгот, внесении изменений в постановление Правительства Московской области от 13.03.2013 № 146/9 «О некоторых вопросах реализации Закона Московской области «О льготном налогообложении в Московской области» и о признании утратившим силу постановления Правительства Московской области от 20.05.2013 № 329/19 «О порядке размещения информации о реализации Закона Московской области «О льготном налогообложении в Московской области» в информационно-телекоммуникационной сети Интернет» [Постановление Правительства Московской области от 03.04.2018 № 205/13]. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: https://www.garant.ru/hotlaw/mos_obl/1203734/ (дата обращения: 17.11.2024)

75. Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса Российской Федерации [Приказ МНС России от 20 декабря 2002 г. № БГ-3-02/729 (ред. от 27.10.2003)] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40189/ (дата обращения: 01.05.2025).

76. Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023-2026 года [Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@] // СПС «Консультант Плюс», – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_445764/ (дата обращения: 23.04.2025).

77. Об утверждении Порядка оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы [Постановление Правительства Москвы от 26 декабря 2011 года № 632-ПП]. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/70111890/> (дата обращения: 17.11.2024)

78. Об утверждении Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценке налоговых расходов Российской Федерации [Постановление Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2019 г. № 439] // СПС «Консультант Плюс» – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322467/ (дата обращения: 20.11.2024).

79. Об утверждении Правил формирования сводного годового доклада о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ Российской Федерации, внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации (с изменениями и дополнениями, вступившими в силу с 01.01.2023) [Постановление Правительства Российской Федерации от 17.07.2019 № 903

(редакция от 02.11.2021)] // СПС «Консультант Плюс» – Текст : электронный.
– URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_329312/ (дата обращения: 17.11.2024).

80. Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля [Приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385613/ (дата обращения: 23.04.2025).

81. Овчарова, Е.В. Способы обеспечения эффективности административного принуждения в механизме правового регулирования налогообложения и сборов / Е.В. Овчарова // Административное право и процесс. – 2019. – № 12. – С. 19-28. – ISSN 2071-1166.

82. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548 по делу № А40-248146/2019. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 10.11.2024).

83. Определение Конституционного Суда Российской Федерации об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества «Кировский молочный комбинат» на нарушение его конституционных прав абзацем пятым части 1 статьи 3 Закона Кировской области «О пониженной налоговой ставке налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в областной бюджет, для отдельных категорий налогоплательщиков» и абзацем третьим пункта 2.4 Порядка заключения инвестиционного договора о предоставлении налоговой преференции от 09.02.2023. – Текст : электронный. – URL <https://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision666310.pdf> (дата обращения: 10.11.2024).

84. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов

(утверждены Минфином России) // СПС «Консультант Плюс» – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_429950/ (дата обращения: 12.01.2025).

85. Отчет о результатах функционирования особых экономических зон за 2023 год и за период с начала функционирования особых экономических зон / Министерство экономического развития Российской Федерации : сайт. – Москва. – Текст : электронный. – URL: https://www.economy.gov.ru/material/dokumenty/otchet_o_rezultatah_funkcionirovaniya_osobyh_ekonomicheskikh_zon_za_2023_god.html (дата обращения: 16.02.2025).

86. 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)» / Счетная палата Российской Федерации : сайт. – Москва. – Текст : электронный. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/985/sdxt2rejsx3igowdrvfq5u2tcngvs39d.pdf> (дата обращения: 25.07.2024).

87. ОЭЗ «Технополис Москва» возглавляет Национальный рейтинг ОЭЗ России. // Интернет-газета района Матушкино ЗелАО. – Текст : электронный. – URL: https://vesti-matushkino.ru/news/zelenograd_novosti/oez-tekhnpolis-moskva-vozglavlyayet-natsionalnyy-reyting-oez-rossii (дата обращения: 26.04.2025).

88. Пансков, В. Г. Налоговые льготы: теория и практика применения / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 1. Том 9. – С. 119-125. – ISSN 1999-849X.

89. Пансков, В.Г. К вопросу о сущности понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков // Финансы. – 2023. – № 1. – С. 21-28. – ISSN 0869-446X.

90. Пансков, В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» / В.Г. Пансков // Финансы и кредит. – 2014. – № 4 (580). – С. 43-49. – ISSN 2071-4688.

91. Петров, Ю.А. Налоговая реформа: о судьбе преференций и создании системно-нормативного преференциального механизма / Ю.А. Петров, Д.А. Аширов, Н.Н. Решетников // Российский экономический журнал. – 2000. – № 8. – С. 18-23. – ISSN 0130-9757.

92. Пинская, М.Р. Методология управления рисками государственного стимулирования экономического роста: налоговые аспекты / М. Р. Пинская // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3-1 (33). – С. 111-119. – ISSN 2223-7984.

93. Полтерович, В.М. Институциональные ловушки и экономические реформы / В.М. Полтерович // Экономика и математические методы. – 1999. – № 2. Том 35. – С. 3-20. – ISSN 0424-7388.

94. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 11.03.2022 по делу № А28-186/2021. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 29.11.2024).

95. Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 20.05.2021 по делу № А81-4313/2020. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 01.12.2024).

96. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.04.2015 № 09АП-3408/2015 по делу № А40-122549/14. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 11.02.2025).

97. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.12.2020 по делу № А56-36758/2020. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 28.11.2024).

98. Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 9 декабря 2013 г. № Ф09-12168/13 по делу № А60-9718/2013. – Информационно-правовой портал «Гарант.ру». – Текст : электронный. – URL: <https://arbitr.garant.ru/#/document/38698905/paragraph/1:0> (дата обращения: 11.02.2025).

99. Привалова, О.Ю. Способ оценки рисков деривативов методом Монте-Карло / О.Ю. Привалова // Экономика: вчера, сегодня, завтра. – 2021. – № 9-1. Том 11. – С. 367-373. – ISSN 2222-9167. – Текст : электронный. – DOI 10.34670/AR.2021.29.46.046. – URL: <http://publishing-vak.ru/file/archive-economy-2021-9/41-privalova.pdf> (дата обращения: 01.05.2025).

100. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 6-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : ИНФРА-М, 2024. – 512 с. – ISBN 978-5-16-009966-8.

101. Расчет налоговой нагрузки в 2024-2025 годах (формула) // Налог-налог.ру. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://nalog-nalog.ru/nalogovaya_sistema_rf/raschet_nalogovoj_nagruzki_formula23/?ysclid=manfu4iolv167769326 (дата обращения: 14.05.2025).

102. Решение Арбитражного Суда города Москвы от 27.01.2023 по делу № А40-133176/22-116-2258. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 28.11.2024).

103. Решение Арбитражного Суда Московской области от 20.06.2024 по делу № А41-6859/24. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 11.11.2024).

104. Решение Арбитражного Суда Свердловской области от 25.07.2017 по делу № А60-8127/2017. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 01.12.2024).

105. Решение Арбитражного Суда Хабаровского края от 30.09.2024 по делу № А73-11538/2024. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 11.11.2024).

106. Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры от 09.12.2024 № А75-6970/2024 по делу № А75-6970/2024. – Электронное правосудие : Картотека арбитражных дел. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/> (дата обращения: 11.02.2025).

107. Рогатенюк, Э.В. Инструментарий государственной налоговой политики / Э.В. Рогатенюк, М.А. Обухова // Science Time. – 2017. – № 3 (39). – С. 365-373. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumentariy-gosudarstvennoy-nalogovoy-politiki> (дата обращения: 24.08.2025).

108. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая : федеральный закон [Принят Государственной Думой 31 июля 1998 года]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения : 01.05.2025).

109. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федеральный закон [Принят Государственной Думой 19 июля 2000 года]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения : 01.05.2025).

110. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 24 октября 2014 года] // СПС «Консультант Плюс» – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170540/ (дата обращения: 23.04.2025).

111. Российская Федерация. Законы. О защите и поощрении капиталовложений в Российской Федерации : федеральный закон от 01.04.2020 № 69-ФЗ (последняя редакция) [принят Государственной Думой от 19 марта 2020 года]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349045/ (дата обращения: 16.10.2024).

112. Российская Федерация. Законы. О налоге на прибыль предприятий и организаций : закон № 2116-1 [принят Верховным советом 27 декабря 1991 года]. – СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200/ (дата обращения: 16.10.2024).

113. Рост выручки резидентов «Сколково» в 2023 году превысил 40% // Фонд «Сколково» : официальный сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://sk.ru/news/rost-vyruchki-rezidentov-skolkovo-v-2023-godu-prevysil-40/> (дата обращения: 15.02.2025).

114. Савина, О.Н. Инвентаризация налоговых льгот как этап оценки их эффективности / О.Н. Савина // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 4. – С. 1-19. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2017.4.20189. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=20189 (дата обращения: 01.05.2025).

115. Савина, О.Н. Налоговые льготы и налоговые преференции: особенности дифференциации / О.Н. Савина, Д.П. Никитина // Финансы и управление. – 2016. – № 1. – С. 117-127. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2409-7802.2016.1.16284. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=16284 (дата обращения: 01.05.2025).

116. Садовская, Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : специальность 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Садовская Татьяна Дмитриевна ;

Тюменский государственный университет. – Тюмень, 2007. – 26 с.
– Библиогр.: с. 24-25. – Место защиты: Тюменский государственный университет.

117. Сайдулаев, Д.Д. Сущность налогового контроля и основные принципы его осуществления / Д.Д. Сайдулаев, И.Х. Агаева // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2018. – № 11-2. – С. 64-47. – ISSN 2411-0450.

118. Сафонов, А.Ю. Сущность и история развития концепции налоговых расходов / А.Ю. Сафонов // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2022. – № 1 (144). – С. 245-257. – ISSN 2227-7315.

119. Селиванов, А.С. К вопросу о критериях классификации налогового контроля / А.С. Селиванов // Актуальные проблемы российского права. – 2012. – № 1 (22). – С. 88-94. – ISSN 1994-1471.

120. Синельников-Мурылев, С.Г. Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски / С.Г. Синельников-Мурылев, Н.С. Милоголов, А.Б. Берберов // Экономическая политика. – 2022. – № 2. Том 17. – С. 8-33. – ISSN 1994-5124.

121. Снигирева, А.А. Методы налогового контроля / А.А. Снигирева, Ю.В. Иода // Современные тенденции и инновации в науке и производстве : сборник трудов VIII Международной научно-практической конференции ; под редакцией Т.Н. Гвоздиковой. – Междуреченск : Кузбасский государственный технический университет имени Т.Ф. Горбачева, 2019. – С. 2104.1-2104.5. – ISBN 928-5-00137-051-2.

122. Соловьев, А.И. Риск-ориентированный подход в системе государственного контроля и надзора в налоговой сфере / А.И. Соловьев // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 6. Том 10. – С. 139-146. – ISSN 1999-849X.

123. Соловьев, И.Н. Налоговые льготы как элемент государственной политики в сфере налогообложения / И.Н. Соловьев // Налоги. – 2015. – № 6. – С. 5-7. – ISSN 1999-4796.

124. Солярик, М.А. Налоговый контроль по налогу на прибыль организаций : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение, кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Солярик Марина Анатольевна ; Московский государственный университет экономики, статистики и информатики. – Москва, 2007. – 26 с. – Библиогр.: с. 24-25. – Место защиты: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики.

125. Состояние и дальнейшие перспективы рискоориентированного подхода в контрольной деятельности в отношении доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации // Совет Федерации : официальный сайт. – Обновляется в течение суток. – Текст : электронный. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/3coClmECHrXHnDQJnYdINvWODzCZek.pdf> (дата обращения: 22.10.2024).

126. СССР. Законы. О налогах с предприятий, объединений и организаций : закон СССР № 1560-1 : [принят Верховным Советом СССР 14 июня 1990 года] // СПС «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/> (дата обращения: 16.10.2024).

127. Староверова, О.В. Применение цифровых технологий в контрольно-надзорной деятельности налоговых органов / О.В. Староверова // Вестник Московского университета МВД России. – 2023. – № 1. – С. 315-319. – ISSN 2073-0454.

128. Тихонова, А.В. Разработка системы управления налоговыми рисками государства / А.В. Тихонова // Проблемы анализа риска. – 2020. – № 6. Том 17. – С. 62-75. – ISSN 1812-5220.

129. Толкушкин, А.В. История налогов в России / А. В. Толкушкин. – Москва : Юрист, 2001. – 432 с. – 3000 экз. – ISBN 5-7975-0409-X.

130. Тютюгина, О. В. Налоговые льготы и преференции как инструмент государственной налоговой политики / О. В. Тютюгина // Проблемы бухгалтерского учета, аудита, анализа и статистики в современных условиях :

сборник научных статей. – Хабаровск : Хабаровская государственная академия экономики и права, 2005. – С. 195-205. – ISBN 5-7823-0234-8.

131. Тютюрюков, Н.Н. Налоговые льготы и преференции: цель - одна, а механизм - разный / Н.Н. Тютюрюков, Г.Б. Тернопольская, В.Н. Тютюрюков // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 10. – С. 18-23. – ISSN 2071-5250.

132. Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://nalog.gov.ru/> (дата обращения: 24.04.2025). – Текст : электронный.

133. Федеральная служба государственной статистики : официальный сайт. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/finance> (дата обращения: 23.04.2025). – Текст : электронный.

134. Федотов, Д.Ю. Уклонение от уплаты налогов как институциональная ловушка / Д.Ю. Федотов // Известия Байкальского государственного университета. – 2023. – № 2. Том 33. – С. 220-233. – ISSN 2500-2759.

135. Хрешкова, В.В. Льготы в финансовом праве: теоретико-правовой аспект / В.В. Хрешкова // Финансовое право. – 2007. – № 2. – С. 8-12. – ISSN 1813-1220.

136. Цепилова Е.С. Внутренний налоговый контроль как элемент системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов / Е.С. Цепилова // Финансовые исследования. – 2013. – № 3 (40). – С. 57-68. – ISSN 1991-0525.

137. Шаров, А.С. Организационно-правовые формы осуществления налогового контроля в Российской Федерации : специальность 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Шаров Алексей Степанович ; МГИМО МИД России. – Москва, 2001. – 177 с. – Библиогр.: с. 167-177.

Список иллюстрированного материала

1 Список рисунков

Рисунок 1 Динамика объема налоговых расходов Российской Федерации в 2019-2025 гг.	34
Рисунок 2 Инструментарий налогового контроля применения преференций по налогу на прибыль организаций	45
Рисунок 3 Динамика поступлений налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации в 2018-2023 гг.	56
Рисунок 4 Количество резидентов особых экономических зон, применивших нулевую ставку по налогу на прибыль в 2023 году.....	78
Рисунок 5 Динамика объема инвестиций в основной капитал по федеральным округам Российской Федерации в 2019-2023 гг.	81
Рисунок 6 Доли инвестиций в основной капитал по федеральным округам Российской Федерации в 2019 г. и 2023 г.....	83
Рисунок 7 Динамика выявленных нарушений в ходе камеральных и выездных налоговых проверок в 2018-2023 гг.	90
Рисунок 8 Структурно-логическая схема возникновения рисков оппортунистического применения преференций по налогу на прибыль организаций	100

2 Список таблиц

Таблица 1 Сравнительные характеристики форм налоговых преференций	26
Таблица 2 Классификация налоговых преференций.....	30
Таблица 3 Преференции по налогу на прибыль организаций по направлениям налогового стимулирования	35

Таблица 4 Методические подходы к содержанию налогового контроля	39
Таблица 5 Эволюция содержательного наполнения налогового контроля преференций по налогу на прибыль организаций	50
Таблица 6 Соотношение отдельных преференций по налогу на прибыль организаций целям государственных программ и социально-экономического развития страны.....	76
Таблица 7 Количество налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций в 2019-2023 гг.	77
Таблица 8 Исходные данные для оценки эффективности применения пониженной ставки участниками проекта «Сколково» по критерию востребованности	80
Таблица 9 Примеры нарушения применения преференций по налогу на прибыль организаций	94
Таблица 10 Классификация рисков применения налоговых преференций по налогу на прибыль организаций по уровням налогового администрирования.....	102
Таблица 11 Уровни рисков для организаций, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций	120
Таблица 12 Мероприятия налогового контроля за применением преференций по уровням риска налогоплательщиков на микроуровне	121
Таблица 13 Результаты оценки налоговых рисков выборки организаций, применяющих преференции по налогу на прибыль	133

Приложение А
(информационное)

Аналитический обзор научных позиций по дефиниции «налоговые преференции»

Таблица А.1 – Аналитический обзор научных позиций по дефиниции «налоговые преференции»

Автор	Определение
1	2
Амои С.С. Азархин А.В.	Налоговая преференция – это обязанность налогоплательщика применить то или иное преимущество [17]
Баландина А.С.	«Налоговая преференция – предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика» [16]
Баязитова Д.В.	«Налоговые преференции – это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения налоговой нагрузки с целью поощрения определенных видов деятельности» [20]
Гончаренко Л.И.	«Налоговая преференция – преимущества в сфере налоговых отношений, которые предоставляются налогоплательщикам по их субъектной принадлежности к институтизированным по различным признакам группам (на отдельных территориях, по определенным видам деятельности), а также юридическим и физическим лицам для достижения определенных целей экономической политики государства через стимулирование хозяйственной активности, социальной защиты и развития общества, легализации теневых денежных потоков» [31]
Егорова Д.А.	Налоговая преференция подразумевает предоставление государством послаблений в целях создания благоприятных условий для налогоплательщиков [36]
Ефремова Т.Ф.	«Преференция – предпочтение, льгота, предоставляемая кому-либо, особые условия пользования чем-либо. Таможенные пошлины со скидками и льготами» [38]
Кузьменко Ю.А.	Налоговые преференции – система благоприятных условий для налогоплательщиков, предоставленных государством в контексте приоритетов, послаблений и преимуществ в виде пониженных ставок по конкретным налоговым обязательствам с учетом встречных обязательств со стороны налогоплательщиков [46]
Морозова И.С.	Налоговые преференции – это предоставляемые государством налоговые льготы, предприятиям и организациям, признаваемым приоритетными в целях создания благоприятных условий их деятельности [60]

Продолжение таблицы А.1

1	2
Петров Ю.А. Аширов Д.А. Решетников Н.Н.	Налоговые преференции – категория более широкая, нежели налоговые льготы, под которыми обычно понимается предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения. В понятие преференций включаются также отсрочки и рассрочки по уплате налогов, инвестиционные и целевые налоговые кредиты, а также упрощенный порядок уплаты налогов [91]
Райзберг Б.А.	Преференции – это преимущества, льготы, предоставляемые отдельным государствам, предприятиям, организациям для поддержки определенных видов деятельности; осуществляются в форме снижения налогов, скидок с таможенных пошлин, освобождения от платежей, предоставления выгодных кредитов. Преференции предоставляются государством и носят адресный характер [100]
Соловьев И.Н.	Налоговая преференция – льгота, выраженная освобождением отдельно взятой категории налогоплательщиков от обязанностей, которые есть у всех остальных [123]
Тютюгина О.В.	«Налоговые преференции – преимущества, не связанные с уменьшением конечного размера налогового обязательства, предоставляемые в соответствии с законодательством отдельным категориям налогоплательщиков при общем или особом режиме налогообложения, в том числе предусматривающие отнесение сроков уплаты налога и авансовых платежей по нему на более отдаленный период» [130]
Тютюрюков Н.Н. Тернопольская Г.Б. Тютюрюков В.Н.	«Налоговая преференция – это предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств различными способами: снижением налоговых ставок, исключением объектов налогообложения, изменением сроков уплаты налогов (сборов), введением понижающих коэффициентов при расчете налогов (сборов), которые налогоплательщик обязан, безусловно, исполнять» [131]

Источник: составлено автором.

Приложение Б
(информационное)

Реестр преференций по налогу на прибыль организаций в форме пониженных налоговых ставок

Таблица Б.1 – Реестр преференций по налогу на прибыль организаций в форме пониженных налоговых ставок

Краткое наименование	Реквизиты норм НПА	Категории налогоплательщиков, которым предоставляется преференция
1	2	3
Налогообложение прибыли рыбохозяйственных организаций и сельскохозяйственных товаропроизводителей по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 1.3 ст. 284 НК РФ	Сельхозтоваропроизводители и рыбохозяйственные организации, указанные в ст. 346.2 НК РФ
Налогообложение прибыли Банка России в части прибыли от регулирования денежного обращения по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 5 ст. 284 НК РФ	Банк России
Налогообложение прибыли организаций, осуществляющих медицинскую и (или) образовательную деятельность, по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 1.1 ст. 284 ст. 284.1 НК РФ	Организации, осуществляющие медицинскую и (или) образовательную деятельность
Налогообложение прибыли участников проекта «Сколково», прекративших использовать право освобождения от обязанности плательщика по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 5.1 ст. 284 НК РФ	Участники проекта «Сколково»
Налогообложение прибыли организаций, осуществляющих социальное обслуживание граждан, по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет и бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 1.9 ст. 284 НК РФ	Организации, осуществляющие социальное обслуживание граждан

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3
Налогообложение доходов в виде процентов по некоторым государственным и муниципальным ценным бумагам по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	пп. 3 п. 4 ст. 284 НК РФ	Организации, владеющие такими бумагами
Налогообложение доходов в виде дивидендов, полученных российскими организациями, непрерывно владеющими в течение 365 дней не менее чем 50-процентным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде), по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	Российские организации, соответствующие требованиям
Налогообложение доходов от выбытия долей участия в уставном капитале российских организаций, а также акций российских организаций по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 4.1 ст. 284 ст. 284.2 НК РФ	Российские организации, соответствующие требованиям
Налогообложение прибыли организаций резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства Российской Федерации в кластер по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.2 ст. 284 НК РФ	Резиденты технико-внедренческих и туристско-рекреационных ОЭЗ, объединенных в кластер
Налогообложение прибыли организаций – участников региональных инвестиционных проектов по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.5, 1.5-1 ст. 284 НК РФ	Участники РИП
Налогообложение прибыли организаций – участников свободной экономической зоны на территориях Республики Крым и города федерального значения Севастополя по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.7 ст. 284 НК РФ	Участники свободной экономической зоны в Республике Крым и Севастополе

Продолжение таблицы Б.1

1	2	3
Налогообложение прибыли организаций – участников свободной экономической зоны на территориях ДНР, ЛНР, Запорожской области, Херсонской области и на прилегающих территориях по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	Письмо Департамента налоговой политики Минфина России от 6 сентября 2024 г. № 03-03-06/1/84828	Участники свободной экономической зоны в новых регионах Российской Федерации
Налогообложение прибыли организаций, получивших статус резидента ТОР в соответствии с Федеральным законом «О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации» по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.8 ст. 284 НК РФ	Резиденты ТОР
Налогообложение прибыли организаций, получивших статус резидента свободного порта Владивостока, по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.8 ст. 284 НК РФ	Резиденты СПВ
Налогообложение прибыли организаций – участников особой экономической зоны в Магаданской области, по нулевой ставке в части, зачисляемой в федеральный бюджет	п. 1.10 ст. 284 НК РФ	Участники ОЭЗ в Магаданской области
Налогообложение прибыли российских организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, по ставке 5% в части, зачисляемой в федеральный бюджет, и по нулевой ставке в бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 1.15 ст. 284 НК РФ	Российские IT-компании, соответствующие требованиям
Налогообложение прибыли российских организаций, осуществляющих деятельность в сфере радиоэлектронной промышленности, по ставке 8% в части, зачисляемой в федеральный бюджет, и по нулевой ставке в бюджеты субъектов Российской Федерации	п. 1.16 ст. 284 НК РФ	Российские организации в сфере радиоэлектронной промышленности, соответствующие требованиям

Источник: составлено автором.

Приложение В
(информационное)

Сравнительная характеристика применяемых подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования

Таблица В.1 – Сравнительная характеристика применяемых подходов к оценке эффективности инструментов налогового стимулирования

Название	Субъект	Уровень	Цель	Ключевые параметры оценки	Периодичность
1	2	3	4	5	6
Правила формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации	Правительство Российской Федерации Минфин России	Федеральный	Оценка целесообразности и результативности налоговых расходов, их соответствия целям государственных программ и целям социально-экономической политики	Оценка нормативных, целевых и фискальных характеристик налоговых расходов Оценка стоимостных объемов налоговых расходов Оценка соответствия проектируемых льгот целям государственных программ и политики Оценка востребованности и совокупного бюджетного эффекта	Ежегодно
Правила формирования сводного годового доклада о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ Российской Федерации	Правительство Российской Федерации Минэкономразвития России	Федеральный	Оценка хода реализации и эффективности государственных программ Российской Федерации	Оценка степени соответствия установленных и достигнутых целевых показателей (индикаторов) Оценка деятельности ответственных исполнителей (менеджмента) Интегральная оценка эффективности реализации государственной программы	Ежегодно

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6
Методика оценки эффективности налоговых расходов Российской Федерации, связанных с применением особого режима осуществления предпринимательской и иной деятельности на территории особых экономических зон	Минэкономразвития России	Федеральный Региональный	Оценка целесообразности и результативности предоставления налоговых льгот и преференций в ОЭЗ	Оценка целесообразности (соответствие целям государственных программ и (или) социально-экономической политики, востребованность льгот и преференций) Оценка результативности (вклад льготы в изменение целевых показателей государственных программ, бюджетная эффективность, совокупный бюджетный эффект или самокупаемость налоговых расходов)	Ежегодно
Методика оценки реализации государственных программ Российской Федерации в рамках последующего контроля за исполнением федерального бюджета	Счетная палата Российской Федерации	Федеральный	Оценка степени реализации государственных программ, их результативности и рациональности использования бюджетных средств	Оценка кассового исполнения по расходам федерального бюджета Анализ объема проектной части государственной программы Оценка достижения плановых значений показателей государственной программы Оценка ввода объектов в эксплуатацию в рамках реализации государственной программы	Ежегодно (в рамках внешней проверки годового отчёта об исполнении федерального бюджета)

Продолжение таблицы В.1

1	2	3	4	5	6
Порядок оценки эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот и ставок налогов, установленных законами города Москвы	Правительство Москвы	Региональный	Оценка достижения задач, которым должны были способствовать льготы и преференции: рост налоговой базы, стимулирование производства, поддержка отраслей и социальных групп	Оценка бюджетной эффективности льгот Оценка социально-экономической эффективности льгот (влияние на производство, рабочие места, среднюю заработную плату, условия труда, доступность и качество услуг, социальную защищённость, развитие предпринимательства)	Ежегодно (по действующим льготам) По льготам, планируемым к предоставлению – в сроки, обеспечивающие принятие и опубликование соответствующих законов Москвы
Методика оценка эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот	Правительство Московской области	Региональный	Оценка целесообразности установления и результативности применения налоговых льгот, а также их влияния на доходы бюджета и социально-экономическое развитие региона	Оценка бюджетной эффективности налоговых льгот Оценка социально-экономической результативности Оценка степени использования льготы Оценка достижения целей региональных программ Анализ целесообразности сохранения или корректировки налоговой льготы	Ежегодно

Источник: составлено автором по материалам [55; 73; 74; 77; 78; 79].

Приложение Г
(информационное)

Балльная оценка пороговых значений критериев оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций

Таблица Г.1 – Балльная оценка пороговых значений для критериев оценки рисков применения преференций по налогу на прибыль организаций

Наименование критерия	Балльная оценка	Основания балльной оценки
1	2	3
Некорректное отражение получателем преференции признака (кода) налогоплательщика в налоговой декларации (расчете)	3 балла – выявлено несоответствие 0 баллов – не выявлено	Налоговая декларация (расчет) содержит некорректные сведения о статусе получателя налоговой преференции
Превышение допустимой доли внереализационных доходов в структуре доходов хозяйствующего субъекта отрасли (виде экономической деятельности)	3 балла – 21-100% 2 балла – 11-20% 0 баллов – 0-10%	Превышение допустимой доли внереализационных доходов может свидетельствовать о риске манипуляций с доходами
Невыполнение условий по доле расходов, требуемой для применения налоговой преференции, в структуре расходов хозяйствующего субъекта в отрасли (виде экономической деятельности)	3 балла – 0-50% 2 балла – 51-85% 0 баллов – 86-100%	Низкая доля расходов, обусловленных выполнением условий предоставления преференций, может говорить о вероятности налогового нарушения
Несоответствие структуры доходов и расходов хозяйствующего субъекта характеру отрасли (виду экономической деятельности), для которой предусмотрена налоговая преференция	3 балла – выявлено несоответствие 0 баллов – не выявлено	Расхождение между характером налоговых преференций и структурой доходов и расходов организации
Недостаточность объема капитальных вложений для получения преференции по налогу на прибыль организаций в специальных налоговых инвестиционных режимах	3 балла – 0-10% 2 балла – 11-20% 0 баллов – 10-100%	Низкая доля капитальных вложений указывает на потенциальное нарушение требований для получения преференций

Продолжение таблицы Г.1

1	2	3
Уровень налоговых преференций в общей сумме исчисленного налога на прибыль превышает среднее значение по хозяйствующим субъектам в отрасли (виде экономической деятельности)	3 балла – $K < 2$ 2 балла – $1 < K < 2$ 0 баллов – $K < 1$	Значительное превышение среднеотраслевого показателя может свидетельствовать о риске необоснованного применения преференции
Применение налоговых преференций налогоплательщиком при отражении в налоговой декларации (расчете) низкого уровня полученной прибыли (или убытка)	3 балла – выявлено несоответствие 0 баллов – не выявлено	Применение преференций при низкой рентабельности субъекта хозяйственной деятельности может указывать на необоснованное получение налоговой выгоды
Налоговая нагрузка по налогу на прибыль хозяйствующего субъекта, применяющего преференцию, ниже среднего значения по хозяйствующим субъектам в отрасли (виде экономической деятельности)	0 баллов – $\leq 5\%$ 2 балла – $5-15\%$ 3 балла – $> 15\%$	Применение преференций при низкой налоговой нагрузке относительно среднеотраслевого уровня может указывать на неправомерное занижение налоговых обязательств

Источник: составлено автором.

Приложение Д
(информационное)

Сводные данные из налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций

Таблица Д.1 – Сводные данные из налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщиков, применяющих преференции по налогу на прибыль организаций

В рублях

Данные по строкам налоговых деклараций	Организации							
	А	Б	В	Г	Д	Е	Ж	И
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Признак налогоплательщика (код)	9	9	9	10	10	10	17	17
Налоговая база	—	128 174 433	198 541 808	52 918 376	16 220 450	42 752 480	15 219 205	694 897 865
Сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за отчетный (налоговый) период	—	—	—	—	—	—	—	—
Налоговая база для исчисления налога	—	128 174 433	198 541 808	52 918 376	16 220 450	42 752 480	15 219 205	694 897 865

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ставка налога – всего	–	0	–	–	–	–	–	–
Сумма исчисленного налога – всего	–	–	–	–	–	–	–	–
Доходы от реализации	349 456 664	2 229 325 435	3 325 389 173	395 052 526	366 795 346	316 389 348	90 371 767	2 246 762 177
Внереализационные доходы	115 778	308 252 994	16 389 435	403 490	2 909	3 384 133	484 105	396 503 542
Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации	341 647 149	2 409 001 589	3 139 851 641	341 654 872	346 296 840	276 479 470	74 133 147	1 772 647 786
Внереализационные расходы	7 821 093	402 407	3 385 159	882 768	42 809 965	540 531	1 503 520	175 719 978
Убытки	–	0	–	–	–	–	–	–
Итого прибыль (убыток)	–	128 174 433	198 541 808	52 918 376	16 220 450	42 752 480	15 219 205	694 897 865
Сумма налога к доплате в федеральный бюджет	–	–	–	–	–	–	–	–
Сумма налога к доплате в бюджет субъекта Российской Федерации	–	–	–	–	–	–	–	–