

15. Хайруллоев Д. С. Формы и методы и методы муниципального управления социально-экономическим развитием территории муниципального образования // Вестник Казанского технологического университета. Казань. 2019. № 23. С. 207—214.

REFERENCES

1. Baranov M. B. Assessment of the effectiveness of local governments. *Molodoi uchenyi = Young scientist*. 2015;13(93):485—487. (In Russ.) URL: <https://moluch.ru/archive/93/20744/> (accessed: 11.04.2023).
2. Borshcheva A. V., Ermilina D. A., Santalova M. S., Soklakova I. V. Anti-crisis management of socio-economic systems. Monograph. 4th ed. Moscow, 2022. 236 p. (In Russ.)
3. Uskova T. V., Voroshilov N. V., Gutnikova E. A., Kozhevnikov S. A. Socio-economic problems of local territories. Monograph. Vologda, 2018. 196 p. (In Russ.)
4. Davydov D. A. Socio-economic development of municipalities in the Russian Federation. *Molodoi uchenyi = Young scientist*. 2022;2(397):96—97. (In Russ.)
5. Kulikova N. V., Sergeeva N. V. Practice of formation of strategies for socio-economic development of municipality. *Gosudarstvennoe i munitsipal'noe upravlenie. Uchenye zapiski = State and municipal administration scientific notes*. 2019;1:65—70. (In Russ.) DOI: 10.22394/2079-1690-2019-1-1-65-70.
6. Kleshneva L. I. Municipal self-government in modern Russia: problems and socio-philosophical aspects. *Sovremennaya nauka: aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Poznanie = Modern science: actual problems of theory and practice. Series: Cognition*. 2019;2:77—80. (In Russ.)
7. Kovrov D. Yu. Strategies for the development of municipalities: features and implementation (on the example of the Arkhangelsk region). *Azimuth nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2019;2(27). (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/strategii-razvitiya-munitsipalnyh-obrazovaniy-osobennosti-i-realizatsiya-na-primere-arhangel'skoy-oblasti> (accessed: 03.11.2023).
8. Lesnikova E. P., Santalova M. S., Soklakova I. V., Ermilina D. A. Problems in the municipal property management system and ways to solve them. *Ekonomicheskie sistemy = Economic systems*. 2022;15(2):92—100. (In Russ.)
9. The official portal of the administration of the city of Reutov. (In Russ.) URL: <https://reutov.net> (accessed: 07.03.2023).
10. The official portal is the Reutov Department of Education of the population. (In Russ.) URL: <https://www.reutovobr.com> (accessed: 07.03.2023).
11. Orlov E. V. Functions of managing the socio-economic development of the region under a non-commercial concession. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie = Management consulting*. 2019;1:63—66. (In Russ.)
12. Semakova V. A. Management of municipal socio-economic development. *Forum molodykh uchenykh = Forum of Young Scientists*. 2018;12(28):163—165. (In Russ.)
13. Santalova M. S. Regional aspects of economic policy of the state. Monograph. Voronezh, 2003. 102 p. (In Russ.)
14. Santalova M. S. Socio-economic policy of the state: Methodology and theory. Diss. of the Doctor of Economics. Moscow, 2006. 417 p. (In Russ.)
15. Khairulloev D. S. Forms and methods of municipal management of socio-economic territory development of the municipality. *Vestnik Kazanskogo tekhnologicheskogo universiteta = Bulletin of Kazan Technological University*. Kazan. 2019;23:207—214. (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 29.03.2023; одобрена после рецензирования 15.04.2023; принята к публикации 19.04.2023.
The article was submitted 29.03.2023; approved after reviewing 15.04.2023; accepted for publication 19.04.2023.

Научная статья

УДК 336.225(045)

DOI: 10.25683/VOLBI.2023.63.646

Vitaly Ivanovich Kritsky

Postgraduate of the Department of Taxes
and Tax Administration,
Financial University under the Government
of the Russian Federation
Moscow, Russian Federation
rskmig@gmail.com

Виталий Иванович Крицкий

аспирант направления «Финансы»
департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации
Москва, Российская Федерация
rskmig@gmail.com

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ ОРГАНИЗАЦИЙ: АНАЛИЗ УЯЗВИМОСТЕЙ, РИСКОВ И УГРОЗ ГОСУДАРСТВУ

5.2.4 — Финансы

Аннотация. Показано, что налог на прибыль организаций с точки зрения администрирования и цифровизации является одним из самых сложных налогов. Продемонстрировано, что традиционный подход к налогообложению прибыли организаций также имеет ряд

уязвимостей, связанных с конструктивными недостатками механизма налогообложения. Например, к таким уязвимостям можно отнести сложности в оценке объекта налогообложения на основе соизмерения затрат и результатов за отчетный период, а также

искажающее влияние налога на прибыль организаций на поведение экономических субъектов.

Обосновано, что такие уязвимости могут быть подвержены угрозам со стороны налогоплательщиков, в разной степени нарушающих налоговое законодательство Российской Федерации. Это, в свою очередь, может привести к риску нанесения ущерба государству в виде несвоевременного или неполного перечисления налога на прибыль организаций в бюджет. Более того, ущерб может проявиться в форме роста расходов Федеральной налоговой службы России на администрирование налога и проведение контрольных процедур, в том числе выездных налоговых проверок, а также нарушения справедливой конкуренции, роста теневой экономики, подрыва доверительных отношений между налогоплательщиками и Федеральной налоговой службой России.

На основе проведенного анализа предложено уточненное определение налоговых рисков государства по налогу

на прибыль организаций и намечены пути их уменьшения. В частности, предложено проведение систематического анализа уязвимостей налоговой системы, отслеживание угроз со стороны налогоплательщиков и оценка потенциального ущерба, что должно стать фундаментом комплексного риск-ориентированного подхода к налоговому контролю в сфере налогообложения прибыли организаций. Предполагается, что такой подход позволит повысить эффективность налогового контроля за организациями, находящимися в зонах повышенного риска, а также снизить или исключить его для организаций с низким риском.

Ключевые слова: автоматизация налогового контроля, налоговый контроль, система налогообложения, налог на прибыль организаций, налоговые риски государства, управление налоговыми рисками, налоговые риски государства по налогу на прибыль организаций, уязвимость налога на прибыль, уклонение от уплаты налогов, недостатки налога на прибыль, угрозы со стороны налогоплательщиков

Для цитирования: Крицкий В. И. Налогообложение прибыли организаций: анализ уязвимостей, рисков и угроз государства // Бизнес. Образование. Право. 2023. № 2(63). С. 160—167. DOI: 10.25683/VOLBI.2023.63.646.

Original article

TAXATION OF CORPORATE PROFITS: ANALYSIS OF VULNERABILITIES, RISKS AND THREATS TO THE STATE

5.2.4 — Finance

Abstract. It is stated that corporate income tax is a complex tax to administer and digitalize, with structural deficiencies in the traditional approach to taxing corporate profits. These deficiencies include difficulties in accurately determining taxable income based on expenses and revenues for the reporting period and the distorting effect of the corporate income tax on the behavior of economic agents.

Such deficiencies make the corporate income tax vulnerable to taxpayers seeking to evade Russian tax legislation, which may result in untimely or incomplete payment of corporate income tax to the budget. This may lead to increased expenses for the Federal Tax Service of the Russian Federation for administering the tax and conducting control procedures, including on-site inspections. Additionally, it may lead to violations of fair competition, the growth of the shadow economy, and a loss of trust between taxpayers and the Federal Tax Service of the Russian Federation.

On the basis of the analysis a more precise definition of state tax risks for corporate income tax is proposed and the ways of their reduction are outlined. In particular, it is proposed to conduct a systematic analysis of the vulnerability of the tax system, tracking threats from taxpayers and assessment of potential damage, which should be the foundation of a comprehensive risk-based approach to tax control in the field of taxation of profits of organizations. This approach is expected to increase the effectiveness of tax control for organizations in high-risk areas, as well as to reduce or eliminate it for low-risk organizations.

Keywords: tax control automation, tax control, taxation system, corporate income tax, tax risks of the state, tax risk management, tax risks of the state on corporate income tax, vulnerability of income tax, tax evasion, shortcomings of income tax, threats from taxpayers

For citation: Kritsky V. I. Taxation of corporate profits: analysis of vulnerabilities, risks and threats to the state. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law.* 2023;2(63):160—167. DOI: 10.25683/VOLBI.2023.63.646.

Введение

Актуальность. Для полноценного и эффективного функционирования экономики государству необходимо обеспечивать достаточное финансирование своих потребностей, включая социальные программы, развитие инфраструктуры и обеспечение национальной безопасности. Для этого государство использует различные источники доходов, в том числе налоги.

Налог на прибыль организаций (далее — НПО) является одним из важнейших источников доходов для государственного бюджета России. Согласно данным официального сайта Федеральной налоговой службы (далее — ФНС) России (<https://www.nalog.gov.ru/>), в 2021 г. его доля в общей сумме налоговых поступлений консолидированного бюджета Российской Федерации (далее — РФ) составила 21 %, что делает данный налог одним из самых важных источников наполне-

ния бюджета РФ. Вместе с тем, в отличие от косвенных налогов, НПО более зависим от внешних шоков и кризисов. Это негативно сказывается на его надежности как источника наполнения бюджета страны. Данная особенность НПО ярко проявилась в 2022 г., когда в течение нескольких месяцев в условиях экономической нестабильности, связанной с экономическими санкциями против РФ, поступления от данного налога в федеральный бюджет сократились в несколько раз (доходы от НДС при этом возросли) [1].

Кроме зависимости НПО от кризисных явлений, он также представляет собой один из наиболее рискованных налогов в стране [2]. Это объясняется тем, что уклонение от уплаты НПО, наряду с НДС, является наиболее часто совершаемым преступлением в сфере налогообложения [3].

Также стоит отметить, что налоговое законодательство в России постоянно изменяется, что влечет за собой

необходимость постоянного обновления налоговых знаний и навыков у государственных служащих и налогоплательщиков. Кроме того, в условиях глобализации и развития интернет-экономики возникают новые проблемы и риски в сфере НПО, что требует более глубокого исследования и разработки новых подходов к решению этих проблем.

Всё вышесказанное говорит о том, что проблема управления рисками государства в сфере НПО является важной и актуальной.

Изученность проблемы. Теоретические и прикладные аспекты проблемы управления рисками государства и их оптимизации рассматриваются в работах ряда зарубежных исследователей, среди которых следует отметить А. Cebotari, Т. Christopher, В. Clements, J. M. Davis, X. Debrun, Т. Fawcett, F. Knight, L. Lusinyan, M. Petrie, D. Schutte, Н. Strauss, Т. Ter-Minassian.

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

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

Целесообразность разработки темы. Для того чтобы оценить риски государства по НПО, а также разработать мероприятия по эффективному их управлению, целесообразно исследовать ключевые уязвимости системы налогообложения прибыли организаций, оценить угрозы со стороны налогоплательщиков, а также выявить, к какому потенциальному ущербу налогово-бюджетной системы может привести столкновение выявленных уязвимостей и угроз.

Исходя из этого, **цель исследования** – анализ уязвимостей, угроз и ущерба рисков государства по НПО.

Согласно поставленной цели в работе были решены следующие задачи:

- проанализированы уязвимости НПО;
- систематизированы угрозы со стороны налогоплательщиков;
- обобщены типы потенциального ущерба;
- уточнено определение рисков государства по НПО.

Основное теоретическое значение работы заключается в том, что она способствует развитию теоретических концепций, касающихся анализа уязвимостей, угроз и возможного ущерба для государства в сфере НПО. Приращение теоретического знания заключается в идентификации ключевых факторов, описывающих уязвимости, угрозы и возможный

ущерб для государства в сфере НПО, а также уточнении понятия «налоговые риски государства по НПО».

Практическая ценность результатов заключается в возможности использования разработанных положений для повышения эффективности управления налоговыми рисками государства по НПО ФНС России.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии теоретических положений относительно уязвимостей, угроз и ущерба рисков государства по НПО и уточнении понятия «налоговые риски государства по НПО».

Методология. При выполнении работы использовался широкий спектр общенаучных методов, в частности системный подход, анализ и синтез – для построения общей логики и структуры исследования и обоснования теоретических положений в части анализа уязвимостей, угроз и ущерба рисков государства по НПО.

Основная часть

Результаты. Анализ уязвимостей системы налогообложения прибыли организаций. Уязвимость НПО можно рассматривать с двух сторон. С одной стороны, она связана с дискуссионной относительно актуальности сохранения НПО в общей системе налогообложения в условиях современной экономики. С другой стороны, данная проблема может быть рассмотрена в плоскости конструктивных недостатков системы налогообложения прибыли организаций, которые во многом обусловлены неоднозначными нормами законодательства.

Научная дискуссия относительно целесообразности существования НПО в общей системе налогообложения ведется еще со времен его возникновения после окончания Второй мировой войны. В тот период введение налога на прибыль корпораций было напрямую связано с развитием хозяйственных обществ, которые предполагали объединение в себе капитала и ограниченной ответственности членов общества за долги компании [4]. Для эффективного управления такими хозяйствующими субъектами важно было сосредоточение ответственности, что предполагало наличие «централизованного контроля над ресурсами, принадлежащими большому количеству индивидов» [5].

Так, «возникновение нового удобного объекта налогообложения в виде официально объявленных доходов было использовано правительством, и вскоре взносы части прибыли акционерных компаний из чрезвычайного мероприятия, обусловленного потребностями военного времени (как это было в Великобритании в начале XIX века), превратились в регулярный и достаточно надежный источник финансовых ресурсов для правительства» [6, с. 131].

Известные специалисты в сфере теории налогов R. Musgrave и P. Musgrave [7] двойкой подходили к рассмотрению проблемы существования налога на прибыль корпораций как источника наполнения бюджета. Они выделяли два подхода: интеграционистский и абсолютистский. Согласно интеграционистскому подходу, компании должны облагаться налогом на прибыль как отдельные экономические агенты [7, р. 372]. В то же время абсолютистский подход предполагает, что налог на прибыль является бременем для физических лиц, и сохранение такого налога нецелесообразно, поскольку это приведет к дополнительному налогообложению физических лиц [7, р. 372–373].

В научной литературе были представлены различные аргументы как за, так и против сохранения налога на прибыль в общей системе налогообложения. Например,

можно отметить исследования R. Musgrave и P. Musgrave [7], но также R. B. Goode и Ch. McLure [8], J. Mintz [9], H. S. Rosen [10], В. Вишневого [6, с. 131—134], И. Майбурова и А. Соколовской [4] и др. Их систематизация представлена в таблице.

До определенного момента аргументов за было достаточно для широкой практики введения налога на прибыль корпораций как отдельной единицы налогообложения. Это может быть объяснено наличием силы инерции, при которой «сохранение *status quo* в отношении одного из ос-

новных источников доходов правительства в такой сложной сфере человеческой деятельности, как общественные финансы, считается более предпочтительным, чем трудно предсказуемые радикальные перемены» [6, с. 141], а также принятием налога на прибыль корпораций в качестве удобного инструмента для регулирования экономических процессов деятельности плательщиков налогов, который «будет и далее сохраняться заинтересованными лицами, находящимися у власти, в качестве одного из важных элементов их политического арсенала» [6, с. 141].

Аргументы относительно существования налога на прибыль корпораций в общей системе налогообложения

Аргументы в пользу существования	Аргументы против существования
Из-за того, что предприятия представляют собой отдельных участников экономических процессов, они должны облагаться отдельным налогом [8; 7, р. 372; 6, с. 140]	По мнению абсолютистов, конечную ответственность за уплату налогов несут физические лица, а не компании, поэтому введение отдельного налога на прибыль для предприятий может быть неэффективным решением [8; 7, р. 372—373; 6, с. 140]
Налог на прибыль – это обязательный платеж, который компании должны выплачивать за право пользоваться ограниченной ответственностью [8; 7, с. 140]	Институт ограниченной ответственности как таковой практически бесплатен для общества и, следовательно, не оправдывает введение налога на прибыль [7, р. 374]
Налог на прибыль облагает прирост капитала, а не сам капитал, т. е. не препятствует расширенному воспроизводству [4, с. 401; 6, с. 140]	Налог на прибыль может фактически обременять весь капитал, а не только тот, который инвестирован в корпоративный сектор [8]
Унифицированный и корректный расчет налога на прибыль обеспечивается отлаженным учетом финансовых результатов, предоставлением бухгалтерской и налоговой отчетности, проведением независимых аудитов [4, с. 401—402; 6, с. 140]	Налог предполагает технически сложный механизм расчета налогооблагаемой прибыли [6, с. 140] Налог на прибыль считается одним из наиболее искажающих налогов, так как вмешивается в равновесные решения предприятий, стимулирует финансирование проектов за счет займов, а не выпуска акций, приводит к омертвевшим убыткам [4, с. 403; 6, с. 140]
С учетом предпосылки, что предприятия стремятся максимизировать свою прибыль, налог на прибыль не влияет на изменение цен в краткосрочной перспективе [8]	С учетом того, что во многих отраслях на цены влияют несколько крупных предприятий, как правило, заинтересованных не в максимизации прибыли в краткосрочной перспективе, а в целевой норме прибыли в течение ряда лет, повышение ставки налога на прибыль может привести к росту цен [8]
Налог на прибыль обеспечивает более низкие административные расходы на единицу поступлений за счет обложения больших доходов [8; 4, с. 401]	Налог на прибыль создает стимул для предприятий к капитализации прибыли вместо ее распределения. Такой подход ограничивает перераспределение капитала через финансовые рынки и замедляет структурные изменения в экономике, что негативно сказывается на общей динамике развития [4, с. 403]
Налог на прибыль обеспечивает оплату предприятиями общественных благ, которые способствуют росту их прибыли (правопорядок, инфраструктура, государственные услуги и т. д.) [4, с. 402; 6, с. 140]	Предприятия должны платить налоговые обязательства в соответствии с полученными ими услугами, что не соответствует действительности [6, с. 140]
Налог на прибыль позволяет изымать монопольную прибыль, а также часть рентного дохода от использования факторов производства [4, с. 402; 6, с. 140]	Налог на прибыль приводит к двойному налогообложению распределяемой прибыли, дестимулируя инвестиции и тормозя экономический рост [4, с. 403]
Налог на прибыль представляет собой эффективный инструмент для государственного вмешательства в экономические процессы [4, с. 402; 6, с. 140]	В условиях глобализации налог на прибыль может приводить к проблеме двойного налогообложения между странами [8]
Налог позволяет облагать прибыль, полученную в пределах границ страны, тех предприятий, акционеры которых проживают в другом месте [8]	В открытой экономике налог на прибыль приводит к проблеме определения страны происхождения дохода и распределения соответствующих сумм налога. Ни один из существующих на сегодня способов такого распределения не является удовлетворительным [8]
Налог на прибыль компенсирует недостатки налога на доходы физических лиц [4, с. 402]	Налог на прибыль представляет удобный инструмент дискреционного вмешательства [6, с. 140]

Вместе с этим в последнее время появляются новые аргументы, подчеркивающие недостатки традиционной системы налогообложения прибыли корпораций в новых реалиях современной экономики, а именно в условиях глобализации и цифровизации. Так, можно отметить проблемы, которые возникают при выборе налогоплательщиками места регистрации, привлечении ими прямых иностранных инвестиций, а также в связи с новыми возможностями размывания налоговой базы и уклонения от уплаты налога [11].

Мировое сообщество все чаще обращает внимание на то, что традиционный подход к налогообложению прибыли корпораций в условиях глобализации и цифровизации морально устарел [12]. Его существующий механизм возник в 1930-х гг., когда мировая торговля была менее развитой, бизнес-модели – более простыми, а товары и услуги не были цифровыми. Поэтому он уже не обеспечивает надежное выполнение фискальной и регулирующей функции, а также уязвим с позиций создания новых схем уклонения от уплаты налога. Это свидетельствует о том, что изменившиеся

условия ведения хозяйственной деятельности актуализируют вопрос поиска иных, более современных подходов к налогообложению прибыли.

Также следует отметить, что механизм налогообложения прибыли, который в данный момент применяется для налогообложения цифровых транснациональных компаний, обладающих широкими возможностями налогового планирования, фактически повышает налоговую нагрузку на физических лиц и местные организации, работающие по традиционным бизнес-моделям, а также оказывает негативное влияние на конкурентоспособность добросовестных налогоплательщиков.

Всё это ведет к тому, что в контексте глобальной цифровой экономики традиционный подход к налогообложению прибыли корпораций угрожает снижению налоговой конкурентоспособности отдельных стран мира, в частности стран с развивающейся экономикой, вовлекая их в тяжелую и бесперспективную конкурентную борьбу, целью которой является привлечение или сохранение прибыли компаний на территории своей страны.

Дополняя представленные ранее исследования опытом взимания НПО в РФ, можно систематизировать современные представления о преимуществах и недостатках НПО в условиях цифровизации и глобализации. В частности, к преимуществам можно отнести то, что НПО:

- является привычным налогом и применяется в большинстве развитых стран мира;
- по-прежнему выполняет фискальную функцию и имеет важное значение для наполнения национальных бюджетов;
- часто используется как регулятор хозяйственных отношений.

Среди недостатков следует отметить те факты, что НПО:

- морально устарел и не в полной мере соответствует новым реалиям глобализации и цифровизации экономики;
- постепенно утрачивает фискальную эффективность и регуляторный потенциал;
- связан с обострением проблемы уклонения от уплаты налога как в локальном, так и глобальном контексте;
- сложно поддается алгоритмизации;
- не адаптирован для налогообложения прибыли цифровых компаний.

Что касается проблемы конструктивных недостатков НПО, обусловленных неоднозначными нормами налогового законодательства, то прежде всего следует отметить наличие ряда непреодолимых сложностей и неточностей оценки объекта налогообложения, которые связаны с проблемой корректного измерения и сопоставления затрат и результатов за налоговый период.

Идея налогообложения прибыли исходит из необходимости расчета затрат и результатов хозяйствующего субъекта на основе бухгалтерских, по существу, философских принципов, которые характеризуются тем, что часто не имеют однозначного трактования.

Среди важных дискуссионных вопросов можно назвать следующие:

1. Что такое доходы? Когда и в какой сумме они должны быть признаны?
2. Что такое расходы? Когда и в какой сумме они должны быть признаны?
3. Что такое налоговая амортизация? Как ее следует начислять, чтобы она в конечном счете корректно отражала экономическую амортизацию?
4. Что такое накладные расходы и как их правильно списывать?

5. Как правильно сопоставлять признанные за период доходы и расходы?

Наличие значительного количества недостатков применения традиционного подхода к налогообложению прибыли организаций в условиях глобализации и цифровизации, а также спорных вопросов, связанных с расчетом НПО и его налоговым контролем, приводит к тому, что данный налог становится сильно зарегулированным в законодательной сфере. Это является причиной возникновения большого количества спорных вопросов и противоречий между налогоплательщиками и налоговыми органами, что наиболее остро проявляется в периоды изменения налогового законодательства. Такая ситуация, в свою очередь, чревата усилением налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков и уклонением от уплаты налога [13]. Всё это делает НПО еще более уязвимым к угрозам со стороны налогоплательщиков и приводит к усилению налоговых рисков государства, связанных с несвоевременным или не в полном объеме перечислением НПО в бюджет.

Анализ угроз со стороны налогоплательщиков. Согласно О. Карпович, «на практике субъекты уклоняются от тех налогов, которые предусматривают наиболее крупные отчисления в бюджет» [14]. Преступные посяательства, направленные на уклонение от уплаты НПО, составляют 33 % (для сравнения, данный показатель для налога на доходы физических лиц составляет 34 %, НДС – 27 %, единого налога – 8 %, акцизов – 6 %) [14]. Несмотря на сильную зависимость НПО от кризисных явлений в экономике страны, данный налог по-прежнему является бюджетобразующим. Этот факт может пояснить, по крайней мере частично, высокие показатели числа зарегистрированных преступлений в части налогообложения прибыли организаций.

Также на сегодня существуют значительные угрозы в части налогообложения прибыли организаций, связанные с тем, что налогоплательщики привыкли использовать конструктивные недостатки НПО для оптимизации своих налоговых обязательств (с учетом стремления нивелировать противодействие со стороны налоговых органов).

Отсюда риски государства, связанные с угрозой несвоевременного или не в полном объеме перечисления НПО, которые, тем не менее, могут быть очень разными в связи с особенностями хозяйствующих субъектов (их размерами, значением для экономики страны, положением в обществе, возможностями лоббирования и защиты интересов, налоговой истории и т. д.).

Можно выделить несколько факторов, которые могут стать причиной возникновения угроз несвоевременного или не в полном объеме перечисления НПО.

Во-первых, это проблемы в налоговом и бухгалтерском учете НПО, связанные как с человеческим фактором, так и с техническими ошибками учетных программ, а также отсутствием или несовершенством внутренней системы бухгалтерского и налогового контроля за учетом НПО.

Во-вторых, это недостаточно высокая компетентность персонала, который занимается учетом и отчетностью НПО. Это может проявляться в низкой информированности сотрудников бухгалтерии об изменениях в налоговом законодательстве, а также отсутствии необходимых компетенций для ведения бухгалтерского и налогового учета НПО, идентификации и оценки налоговых рисков по НПО.

В-третьих, это недостатки взаимодействия как внутри самой компании, когда в ней отсутствуют согласованные подходы к принятию решений в сфере бухгалтерского

и налогового учета НПО, а также идентификации и оценки налоговых рисков по НПО, так и между организацией и налоговыми органами, когда не в полной мере реализуются информационно-консультационные услуги по учету и отчетности НПО.

В-четвертых, следует отметить радикальную налоговую оптимизацию, которая может проявляться в: (1) уклонении от уплаты налога через осознанные действия плательщика налога по занижению налоговой базы или же внесению в бухгалтерскую или налоговую отчетность заведомо ложных сведений; (2) уменьшении налоговых платежей по НПО через манипулирование конструктивными недостатками или неточностями законодательства по НПО; (3) минимизации налоговых обязательств через манипулирование специальными режимами налогообложения или предусмотренными налоговым законодательством РФ льготами и преференциями по НПО.

И наконец, в-пятых, факторы, которые не контролируются организацией, например изменение судебной практики или позиции налоговых органов относительно правильности начисления, а также полноты и своевременности уплаты НПО.

Анализ потенциального ущерба и меры противодействия. Одним из факторов экономической безопасности и стабильности государства является своевременность и полнота налоговых поступлений в бюджет. Именно по этой причине правонарушения в сфере налогообложения считаются наиболее общественно опасными деяниями [15].

С одной стороны, результатом нарушений законодательства РФ по НПО может быть материальный ущерб, проявляющийся как несвоевременные и не в полном объеме перечисления НПО в бюджет. Так, по разным оценкам, бюджет РФ ежегодно теряет до 30 % налоговых поступлений, что является следствием уклонения от уплаты налогов [15]. Следует также отметить, что причиной материального ущерба может быть рост финансовых издержек ФНС России, связанных с администрированием НПО и проведением контрольных процедур, в том числе выездных налоговых проверок.

С другой стороны, следует отметить и нематериальный ущерб, который может быть связан с причинением вреда общественным отношениям [3], а именно нарушением принципа справедливости и прозрачности налогообложения [3], а также долгосрочных доверительных и партнерских отношений между налогоплательщиками и ФНС России.

Очевидно, что уклонение от уплаты налогов непосредственно влияет на увеличение масштабов теневой экономики [16], следствием чего является уменьшение объемов официальной экономики и снижение общего уровня общественного благосостояния. Более того, хозяйствующие субъекты, осуществляющие деятельность в теневой экономике, обходя налоговое законодательство, существенно снижают свои операционные расходы, создавая тем самым недобросовестную конкуренцию на рынке. Как результат, деятельность таких организаций является причиной возникновения упущенной налоговой выгоды, которая характеризуется разницей между фактической суммой собранных налогов и той суммой, которая должна была быть получена [16—18].

Налоговые органы, как представители общественных интересов, призваны противодействовать такого рода негативным явлениям и повышать общий уровень соблюдения налогового законодательства. При этом перед ними всегда встают вопросы рационального использования ограниченных ресурсов, необходимых для достижения наилучшего результата [19].

Это проявляется в сложной проблеме расстановки приоритетов, а именно:

1. Какие ключевые налоговые риски по НПО необходимо устранить?
2. К каким категориям налогоплательщиков они относятся?
3. Как управлять такими рисками для достижения наилучшего возможного результата?

При этом следует учитывать, что в деятельности налоговых органов существует ряд факторов, которые усложняют управление налоговыми рисками. К ним, например, можно отнести вариативность поведения хозяйствующих субъектов в части соблюдения законодательства, регулирующего начисление и уплату налогов и сборов. Также это может быть ограниченность данных о вероятности и масштабах влияния налоговых рисков на своевременные и в полном объеме налоговые поступления в бюджет. Это обуславливает необходимость разработки целостного риск-ориентированного подхода к налоговому контролю в сфере НПО посредством создания соответствующего «светофора» рисков, который будет обеспечивать возрастающий налоговый контроль за хозяйствующими субъектами в зонах повышенного риска, а также его снижение или отсутствие в менее рискованных зонах.

Выводы и заключение

Проведенный анализ показал, что традиционный подход к НПО обладает целым рядом уязвимостей, которые представляют собой конструктивные недостатки НПО, в том числе связанные с непреодолимыми сложностями и неточностями оценки объекта налогообложения, основанной на соизмерении затрат и результатов за отчетный период. Данные уязвимости могут быть подвержены угрозам, которые связаны с нарушениями плательщиками налога законодательства РФ по НПО, что в свою очередь приведет к материальному ущербу, который может проявляться в несвоевременном или не в полном объеме перечислении НПО в бюджет, а также ростом расходов ФНС России, которые направляются на администрирование НПО и проведение контрольных процедур, в том числе выездных налоговых проверок. Также отдельная группа ущерба связана с причинением вреда общественным отношениям, в том числе нарушением справедливой конкуренции, ростом теневой экономики, подрывом доверительных отношений между налогоплательщиками и ФНС России.

Исходя из этого, налоговые риски государства по НПО можно определить как вероятность нарушения налогоплательщиками законодательства по НПО, которое вследствие наличия конструктивных недостатков системы приведет к несвоевременному или не в полном объеме перечислению налога в бюджет. Такие риски являются неотъемлемой частью деятельности налоговых органов и их нельзя полностью избежать. Вместе с тем можно внедрить процессы их идентификации, минимизации вероятности их возникновения, а также уменьшения негативного воздействия в случае, если риски реализуются. Для этого необходимо проводить систематический анализ уязвимостей налоговой системы, а также контролировать угрозы со стороны налогоплательщиков и оценивать потенциальный ущерб, чтобы создать комплексный риск-ориентированный подход к налоговому контролю в сфере НПО. Этот подход позволит усилить налоговый контроль за хозяйствующими субъектами в зонах повышенного риска и снизить или исключить его в менее рискованных зонах.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Делягин М. Видно резкое сжатие доходов федерального бюджета // Свободная пресса. 2022. 21 июля. URL: <https://svpressa.ru/economy/article/340668/> (дата обращения: 21.02.2023).
2. Малкина М. Ю., Балакшин Р. В. Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России // Экономика региона. 2015. № 3. С. 241—255.
3. Кургузкина Е., Полянский Р. Некоторые объективные признаки налоговых преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций // Вестник Воронежского института МВД России. 2010. № 2. С. 31—37.
4. Майбуров И. А., Соколовская А. М. Теория налогообложения. Продвинутый курс. М. : Юнити-Дана, 2007. 592 с.
5. Найт Ф. Риск, неопределенность и прибыль. М. : Дело. 2003. 360 с.
6. Налогообложение: теории, проблемы, решения / под общ. ред. В. П. Вишневецкого. Донецк : ДонНТУ : ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
7. Musgrave R. A., Musgrave P. B. Public Finance in Theory and Practice. New York : McGraw-Hill, 1984. 824 p.
8. Goode R. B., McLure Ch. Corporate income tax // Britannica. URL: <https://www.britannica.com/topic/income-tax/Corporate-income-tax> (accessed: 21.02.2023).
9. Mintz J. The Corporation Tax: A Survey // Fiscal Studies. 1995. Vol. 16. Iss. 4. Pp. 23—68. DOI: 10.1111/j.1475-5890.1995.tb00232.x.
10. Rosen H. S. Public Finance. Burr Ridge, Ill. : Irwin, 1992. 657 p.
11. Nicodème G. Corporate Income Tax and Economic Distortions : CESifo Working Paper Series No. 2477. Nov. 2008. 24 p. DOI: 10.2139/ssrn.1310070.
12. Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU // European Commission : official site. 17 June 2015. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/МЕМО_15_5175 (accessed: 21.02.2023).
13. Селоков М. В. Механизмы обеспечения налоговой безопасности участников налоговых отношений // Экономика и право: становление, развитие, трансформация: сборник научных трудов по результатам II Международной научно-практической интернет-конференции : в 3 т. Makeevka: МЭГИ, 2017. Т. 2. С. 164—169
14. Карпович О. Правила квалификации преступлений, совершаемых в кредитно-финансовой сфере. Теория и практика применения. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2022. 184 с.
15. Баташев Р. В., Исаков И. Х., Исаков А. Х. Анализ причин уклонения от уплаты налогов // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 9-1. С. 46—49. DOI: 10.24411/2411-0450-2020-10688.
16. Кириллов М., Смирнов А. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства // Вестник Российского университета кооперации. 2021. № 2. С. 131—135.
17. Ануфриев И. Контроль уклонений от уплаты налогов. М. : LAP Lambert Academic Publishing, 2012. 144 с.
18. Нестерова Н. Теневая экономика и уклонение от уплаты налогов // Управление экономическими системами. 2008. № 1. С. 19—21.
19. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance : Guidance Note / OECD. October 2004. 73 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (accessed: 21.02.2023).

REFERENCES

1. Delyagin M. Federal budget revenues sharply compressed. *Svobodnaya Pressa*. 2022. July 21. URL: <https://svpressa.ru/economy/article/340668/> (accessed: 21.02.2023).
2. Malkina M. Yu., Balakin R. V. Correlation Assessment of Tax System Risk and Profitability in the Russian Regions. *Ekonomika regiona = Economy of Regions*. 2015;3:241—255.
3. Kurguzkina E. B., Polyanskii R. V. Some objective indications of the tax crimes, committing in form of value-added tax and profit tax evasion. *Vestnik Voronezhskogo instituta MVD Rossii = Vestnik of Voronezh Institute of the Ministry of Interior of Russia*. 2010;2:31—37. (In Russ.)
4. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. Taxation theory. Advanced course. Moscow, Yuniti-Dana, 2007. 592 p. (In Russ.)
5. Knight F. Risk, uncertainty and profit. Moscow, Delo. 2003. 360 p. (In Russ.)
6. Taxation: theories, problems, solutions V. P. Vishnevskii (ed.). Donetsk, Donetsk National Technical University, Institute of Industrial Economics, National Academy of Sciences of Ukraine, 2006. 504 p. (In Russ.)
7. Musgrave R. A., Musgrave P. B. Public Finance in Theory and Practice. New York, McGraw-Hill, 1984. 824 p.
8. Goode R. B., McLure Ch. Corporate income tax. Britannica. URL: <https://www.britannica.com/topic/income-tax/Corporate-income-tax> (accessed: 21.02.2023).
9. Mintz J. The Corporation Tax: A Survey. *Fiscal Studies*. 1995;16(4):23—68. DOI: 10.1111/j.1475-5890.1995.tb00232.x.
10. Rosen H. S. Public Finance. Burr Ridge, Ill., Irwin. 1992. 657 p.
11. Nicodème G. Corporate Income Tax and Economic Distortions. CESifo Working Paper Series No. 2477. Nov. 2008. 24 p. DOI: 10.2139/ssrn.1310070.
12. Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. European Commission. Official site. 17 June 2015. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/МЕМО_15_5175 (accessed: 21.02.2023).
13. Selyukov M. V. Mechanisms of Ensuring Tax Security of Participants in Tax Relations. *Ekonomika i pravo: stanovlenie, razvitie, transformatsiya = Economics and Law: Formation, Development, Transformation. Collection of scientific papers based on the results of the II international scientific and practical Internet conference*. Makeevka, Makeevka Institute of Economics and Humanities publ., 2017;2:164—169. (In Russ.)

14. Karpovich O. Rules for Qualifying Crimes Committed in the Credit and Financial Sector. Theory and Practice of Application. Moscow, YuNITI-DANA, 2022. 184 p. (In Russ.)
15. Batashev R. V., Isakov I. Kh., Isakov A. Kh. Analysis of the reasons for tax evasion. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and business: theory and practice*. 2020;9(1):46—49. (In Russ.)
16. Kirillov M. A., Smirnov A. R. Tax evasion as a threat to the economic security of the state. *Vestnik Rossiiskogo universiteta kooperatsii = Vestnik of the Russian University of Cooperation*. 2021;2:131—135. (In Russ.)
17. Anufriev I. Control of Tax Evasion. Moscow, LAP Lambert Academic Publishing, 2012. 144 p. (In Russ.)
18. Nesterova N. Shadow Economy and Tax Evasion. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami*. 2008;1:19—21. (In Russ.)
19. OECD. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. Guidance Note. October 2004. 73 p. URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf> (accessed: 21.02.2023).

Статья поступила в редакцию 25.03.2023; одобрена после рецензирования 01.04.2023; принята к публикации 10.04.2023.
The article was submitted 25.03.2023; approved after reviewing 01.04.2023; accepted for publication 10.04.2023.

Научная статья
УДК 332+614.2+615
DOI: 10.25683/VOLBI.2023.63.650

Sergeevna Klunko Natalia
Doctor of Economics, DBA USA,
Professor of the Department of Philosophy,
Department of Training of Scientific
and Scientific-Pedagogical Personnel,
Russian New University
Moscow, Russian Federation
chief-nata@yandex.ru

Larisa Vladimirovna Egorova
Doctor of Economics,
Professor of the Department of Economic Analysis and Forecasting,
A.I. Yevdokimov Moscow State University
of Medicine and Dentistry
Moscow, Russian Federation
lvegorova@yandex.ru

Tatiana Mikhailovna Regent
Doctor of Economics, Professor,
Scientific Director of the Institute of Economics,
Management and Finance,
Russian New University
Moscow, Russian Federation
r2411083@yandex.ru

Наталья Сергеевна Клунок
д-р экон. наук, DBA USA,
профессор кафедры философии,
Департамент подготовки научных
и научно-педагогических кадров,
Российский новый университет
Москва, Российская Федерация
chief-nata@yandex.ru

Лариса Владимировна Егорова
д-р экон. наук,
профессор кафедры экономического анализа и прогнозирования,
Московский государственный медико-стоматологический
университет имени А. И. Евдокимова
Москва, Российская Федерация
lvegorova@yandex.ru

Татьяна Михайловна Регент
д-р экон. наук, профессор,
научный руководитель Института экономики,
управления и финансов,
Российский новый университет
Москва, Российская Федерация
r2411083@yandex.ru

СПЕЦИФИКА ПРОМЫШЛЕННОГО РАЗВИТИЯ ФАРМАЦЕВТИЧЕСКИХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВЫХ ТРАНСФОРМАЦИЙ

5.2.3 — Региональная и отраслевая экономика

Аннотация. В статье исследуются вопросы, связанные со спецификой промышленного развития фармацевтических предприятий в условиях цифровых трансформаций. В работе речь идёт о деятельности фармацевтических предприятий в условиях цифровизации, имея в виду, что развитие цифровых технологий в фармацевтическом бизнесе является объективной реальностью сегодняшнего дня.

Определено, что переход к использованию цифровых технологий в фармацевтическом производстве приводит к возникновению позитивного финансового эффекта. При этом данное направление развития фармацевтического комплекса следует рассматривать как принципиально новый этап, ког-

да исчезают традиционные организационные системы управления, а на их место приходят смарт-системы организации управления, в которых менеджмент тесно сотрудничает с искусственным интеллектом, делегируя ряд полномочий автоматизированным интеллектуальным системам.

При этом актуальность использования цифровых технологий подразумевает не просто внедрение в практику управления и производства отдельных элементов цифровизации, но и формирование комплексной стратегии цифровизации, в центре которой лежит идея о создании фармацевтической смарт-промышленности, т. е. создании особых типов производств, в которых цифровые технологии, искусственный