

Оригинальная статья / Original article
<https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-29-35>



АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Цорионов В.В.

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»
(Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040)

Ссылка для цитирования: Цорионов В.В. Администрирование налоговых льгот налоговыми органами Российской Федерации. *Юридический вестник Кубанского государственного университета*. 2024;16(3):29–35. <https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-29-35>

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ:

Цорионов Валерий Владимирович, начальник отдела № 3 Управления экономической безопасности и противодействия коррупции ГУ МВД России по Краснодарскому краю; соискатель кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

Адрес: Ставропольская ул., д. 149, г. Краснодар, Россия, 350040

Тел.: +7 (909) 444-31-22

E-mail: zorionow@yandex.ru

Конфликт интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Финансирование. Исследование не имело спонсорской поддержки (собственные ресурсы).

Статья поступила в редакцию: 27.08.2024

Статья принята к печати: 26.09.2024

Дата публикации: 15.10.2024

Аннотация: Налоговые органы выступают основными проводниками фискальной функции современного государства. Реализуя свои полномочия, они способствуют экономическому и социальному развитию публично-правовых образований, профилактируют, выявляют и пресекают налоговые правонарушения, а также участвуют в обеспечении баланса публичных и частных интересов, в том числе в процессе администрирования разнообразных налоговых льгот.

Цель исследования заключается в определении содержания полномочий Федеральной налоговой службы России и ее территориальных подразделений в сфере администрирования налоговых льгот на современном тапе развития налогового законодательства.

Основными *методами* исследования стали общенаучные методы познания (анализ и синтез, обобщение и аналогия), философский метод диалектического познания, специальные методы технико-юридического и сравнительно-правового анализа.

В результате исследования было установлено, что администрирование налоговых льгот Федеральной налоговой службой России и ее территориальными подразделениями включает в себя: 1) полномочия по администрированию введения льгот органами государственной власти и местного самоуправления; 2) полномочия по администрированию реализации принадлежащего налогоплательщикам права на льготы. В своей совокупности указанные группы полномочий направлены на обеспечение баланса частных и публичных интересов при формировании централизованных фондов государства и его территорий.

Ключевые слова: налоговые органы, Федеральная налоговая служба России, администрирование налоговых льгот, полномочия налоговых органов, налоговые льготы, налоговые расходы, налоговый контроль.

ADMINISTRATION OF TAX BENEFITS BY THE TAX AUTHORITIES OF THE RUSSIAN FEDERATION

Valery V. Tsorionov
FGBOU VO "Kuban State University"
(Stavropol str., 149, Krasnodar, Russia, 350040)

Link for citation: Tsorionov V.V. Administration of tax benefits by the tax authorities of the Russian Federation. *Legal Bulletin of the Kuban State University*. 2024;16(3):29–35. <https://doi.org/10.31429/20785836-16-3-29-35>

CONTACT INFORMATION:

Valery V. Tsorionov, Head of Department No. 3 of the Department of Economic Security and Anti-Corruption of the Main Directorate of the Ministry of Internal Affairs of Russia for the Krasnodar region; applicant for the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

Address: Stavropol str., 149, Krasnodar, Russia, 350040

Tel.: +7 (909) 444-31-22

E-mail: zorionow@yandex.ru

Conflict of interest. The author declares that there is no conflict of interest.

Financing. The study had no sponsorship (own resources).

The article was submitted to the editorial office: 27.08.2024

The article has been accepted for publication: 26.09.2024

Date of publication: 15.10.2024

Annotation: Tax authorities act as the main conductors of the fiscal function of the modern state. Realizing their powers, they contribute to the economic and social development of public and legal entities, prevent, detect and suppress tax offenses, as well as participate in ensuring the balance of public and private interests, including in the process of administration of various tax benefits.

The *purpose* of the study is to determine the content of the powers of the Federal Tax Service of Russia and its territorial subdivisions in the administration of tax benefits at the current stage of development of tax legislation.

The main *methods* of research were general scientific methods of cognition (analysis and synthesis, generalization and analogy), philosophical method of dialectical cognition, special methods of technical-legal and comparative-legal analysis.

As a *result* of the study, it was established that the administration of tax benefits by the Federal Tax Service of Russia and its territorial bodies includes: 1) powers to administer the introduction of benefits by state authorities and local governments; 2) powers to administer the realization of the right to benefits belonging to taxpayers. In their totality, these groups of powers are aimed at ensuring the balance of private and public interests in the formation of centralized funds of the state and its territories.

Keywords: tax authorities, Federal Tax Service of Russia, powers of tax authorities, tax administration, tax benefits, tax expenses, tax control.

Введение

Современный период развития России характеризуется активной трансформацией ее экономической системы, во многом обусловленной сложной геополитической и макроэкономической обстановкой. Изменения в экономике страны требуют незамедлительной реакции аппарата государственного управления для обеспечения тонкой настройки механизма правового регулирования, потому как «Экономически эффективное право создает условия, когда можно доступно и гарантированно с минимальными затратами получить результат от экономической деятельности» [3, с. 30].

Исследования структуры федерального бюджета Российской Федерации за 2017–2023 годы свидетельствуют о том, что налоги как были, так и остаются ключевым доходным источником

государства¹. Данный факт обязывает администраторов бюджетных доходов, прежде всего – налоговые органы, использовать весь комплекс мероприятий, направленных на поддержание стабильного уровня наполняемости бюджета. Многие из этих мероприятий претерпели в последние годы существенные качественные изменения, обусловленные процессами цифровизации и участия населения в процессах бюджетирования [6].

Наиболее эффективным методом воздействия и формой реализации полномочий налоговых органов является *налоговое администрирование*, которое в научной и учебной литературе рассматривают в единстве двух аспектов: «организации налогового контроля (более узкое понимание) и управления налоговой системой государства (более широкое понимание)»².

Методы исследования

Основными методами исследования стали общенаучные методы познания (анализ и синтез, обобщение и аналогия), философский метод диалектического познания, специальные методы технико-юридического и сравнительно-правового анализа, которые в своей совокупности позволили установить особенности осуществления налоговыми органами контроля применения налоговых льгот и выявить содержание управленческих полномочий Федеральной налоговой службы.

Результаты исследования

Результаты проведенного исследования заключаются в следующем.

1. Государство, являясь единственным субъектом, обладающим правом устанавливать налог, выступает и тем единственным субъектом, который имеет право требовать его уплаты. Таким образом, важно понимать, что налоговый орган функционирует в налоговом правоотношении не от своего имени, а от имени государства, обладающего юрисдикционными полномочиями. Ряд авторов определяют указанную ситуацию как реализацию налоговым органом своей специальной правосубъектности и, соответственно, компетенции в налоговом правоотношении [2, с. 51–52].

2. Одним из элементов правосубъектности налоговых органов выступает *администрирование налоговых льгот*, которое, в совокупности с перечисленными процессами, является важной гарантией достижения соблюдения баланса интересов всех участников налоговых правоотношений и обеспечивает соблюдение принципов налогообложения [1, с. 108].

3. Отсутствие в законодательстве упорядоченной системы преференций, перманентные попытки недобросовестной налоговой оптимизации, а также появление льгот «нового образца» [4] существенно осложняют контроль законности их использования. Задача налоговых органов в такой непростой ситуации заключается в создании контролируемой среды и недопущении злоупотребления правами со стороны фискально-обязанных субъектов.

4. В зависимости от функциональной направленности полномочия Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений по администрированию налоговых льгот предлагается рассматривать в единстве узкого (контрольного) и широкого (управленческого) подходов как совокупность полномочий по администрированию введения льгот органами государственной власти и местного самоуправления, и полномочий по администрированию реализации принадлежащего налогоплательщикам права на льготы, осуществляемые посредством мероприятий налогового учета и налогового контроля.

Научная дискуссия

В соответствии с законодательным определением, сущность функционирования налоговых органов состоит в контроле за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов³. Применительно к налоговым льготам налоговые органы проводят работу по выявлению фактов формирования налогоплательщиками искусственного документооборота и создания видимости соблюдения условий получения налоговой льготы.

¹ См., например: Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2022 год [сайт]. Министерство финансов Российской Федерации; 2024 [обновлено 10 февраля 2023; процитировано 21 июля 2024]. Доступно: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2023/08/main/Illustrirovannoe_izdanie_za_2022_god.pdf.

² Налоговое администрирование: учебник / под общ. ред. Л.И. Гончаренко. М.: ИНФРА-М, 2023. С. 9.

³ О налоговых органах Российской Федерации: Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 28.12.2022) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Так, например, в последнее время участились случаи незаконного использования права на получение социальных налоговых вычетов в сумме, якобы уплаченной в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные налогоплательщику медицинскими учреждениями Российской Федерации, в том числе по дорогостоящим видам лечения [5]. Реализация налоговыми органами своих контрольных полномочий по данному направлению позволяет противостоять правонарушениям при выполнении социальных задач, предусмотренных государственной программой «Развитие здравоохранения».

Осуществляя налоговый контроль, налоговые органы также препятствуют нарушениям при использовании налоговых инструментов социальной поддержки в процессе осуществления благотворительной деятельности, предоставлении услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха взрослого населения и детей. Налоговые проверки в данном случае требуют кропотливой работы, направленной на сбор доказательств, позволяющих достоверно установить действительный характер деятельности хозяйствующих субъектов и сущность оказываемых ими услуг.

В качестве примера приведем кейс, предметом которого выступил спор ООО «Сочинский оздоровительный комплекс «Спутник» с налоговым органом, завершившийся принятием постановления Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 29 сентября 2023 г. по делу № А32-4375/2022¹.

Судом кассационной инстанции была дана надлежащая оценка доказательствам, представленным налоговыми органами о необоснованности применения организацией налоговой льготы, указанной в подпункте 18 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ, предусматривающей освобождение от налогообложения по НДС при оказании услуг санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей. В ходе налоговой проверки инспекцией было установлено, что налогоплательщиком в проверяемый период заявлено оказание, освобождаемых от налогообложения по правилам указанной статьи, услуг питания и проживания спортивных команд на период проведения спортивных мероприятий. Однако налоговыми органами добыты неоспоримые доказательства того, что спортивные команды заселялись фактически в целях гостиничного размещения на период проведения спортивных мероприятий, а не в целях получения курса лечения и плана получения медицинских процедур. Налоговый орган в ходе проверки абсолютно, верно, интерпретировал сущность оказываемых налогоплательщиком услуг, четко разделяя гостиничные услуги и услуги, которые в соответствии с Перечнем налоговых расходов Российской Федерации (по состоянию на 13 ноября 2023 г.)² реализуются в рамках государственной программы по социальной поддержке граждан и программы развития образования.

Налоговое администрирование позволяет бороться с таким распространенным способом злоупотребления правами налогоплательщиков, как «фиктивная миграция» налогоплательщиков. Данное явление проявляется в перемещении налогоплательщика в регионы с более низкой налоговой нагрузкой (пониженные налоговые ставки при использовании упрощенной системы налогообложения в субъектах РФ и др.) с целью создания искусственной видимости законности и обоснованности использования налоговых льгот.

Отметим, что на практике бывает достаточно сложно, а порой и практически невозможно исключить необоснованную перемену места регистрации хозяйствующего субъекта и отказать в проведении регистрационных действий. По сути, в настоящее время у налоговых органов имеется единственный инструмент для борьбы с незаконной миграцией субъектов предпринимательской деятельности. Речь идет о пп. «р» п. 1 статьи 23 Федерального закона от 08 августа 2001 г. №129-ФЗ

¹ Постановление арбитражного суда кассационной инстанции (Арбитражный суд Северо-Кавказского округа) по делу № А32-4375/2022 от 29.09.2023 [сайт]. Электронное правосудие; 2024 [обновлено 29 сентября 2023; процитировано 02 августа 2024]. Доступно: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/4f6811e8-c4a4-4e1b-b19f-58b583b51205/493d6e0b-517c-4471-8044-2462f63dc561/A32-4375-2022_20230929_Postanovlenie_kassacionnoj_instancii.pdf?isAddStamp=True.

² Перечень налоговых расходов Российской Федерации (по состоянию на 13.11.2023) [сайт]. Министерство финансов Российской Федерации; 2024 [обновлено 13 ноября 2023; процитировано 02 августа 2024]. Доступно: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf?id_65=302571-perechen_nalogovykh_raskhodov_rossiiskoi_federatsii_po_sostoyaniyu_na_13.11.2023.

«О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹, которым предусмотрено право налогового органа при наличии подтвержденной информации о недостоверности сведений об адресе организации отказать в регистрации. При этом, однако, налоговый орган не имеет законно установленной возможности производить оценку действий руководства и собственников организации, принявших решение о перерегистрации в более выгодный с позиции налоговой нагрузки регион, на предмет наличия разумной деловой цели такой миграции. Полагаем, что данная ситуация нуждается в правовом урегулировании путем корректировки налогового законодательства.

В целом, можно заключить, что налоговые органы Российской Федерации, являясь носителями полномочий по администрированию реализации налогоплательщиками права на налоговые льготы, реализуют их посредством мероприятий налогового учета и налогового контроля.

Помимо собственно налогового контроля, важным направлением администрирования налоговых льгот выступает помощь ФНС России, Министерству финансов России, оказываемая службой в процессе разработки аналитической платформы «Эффективность льгот». Давая в апреле 2022 года оценку деятельности ФНС России в этой части, А.В. Сазанов отметил, что в указанной аналитической системе «...будет создана возможность проводить системную автоматизированную оценку эффективности инвестиционных льгот и преференциальных налоговых режимов. Создаваемый продукт позволит оперативно оценивать влияние льгот на результаты деятельности как отдельно взятых предприятий, так и отраслей в целом».

На основе информации, собранной и структурированной ФНС России, Правительством РФ принимаются решения о необходимых изменениях и осуществляется настройка законодательства, в том числе в части поддержки бизнеса².

Существенным для раскрытия полномочий ФНС является взаимодействие Министерства финансов России и Федеральной налоговой службы на уровне аналитических подразделений, которое позволяет заложить основу для точного прогнозирования доходов и расходов централизованных бюджетных фондов. Как отмечает директор Департамента доходов Минфина России Е.В. Лебединская, «С учетом повышенного уровня неопределенности, перед аналитическими подразделениями стоят задачи подготовки прогнозов налоговых поступлений в различных вариантах с учетом возможных рисков, оперативного мониторинга изменяющихся тенденций. Это требует от сотрудников нового уровня самоотдачи и тесного взаимодействия как с налогоплательщиками, так и с финансовыми органами регионов, с Минфином»³.

Рассмотренное направление деятельности ФНС России иллюстрирует управленческий характер администрирования налоговых льгот, решение о введении которых соответствующими уровнями государственной власти и местного самоуправления должно быть фискально-обоснованным и отвечать целям социально-экономического развития территории.

Задачи налоговых органов в сфере администрирования налоговых преференций определены достаточно масштабно. Программными документами, определяющими вектор развития налоговых органов в указанной сфере, являются ведомственные приказы, утвердившие Стратегическую карту ФНС России на 2021–2023 годы⁴, а также Миссию и политику ФНС России в области качества на 2023–2026 годы⁵. В частности, планируется развитие использования инструментов анализа в системе «Эффективность льгот» за счет увеличения источников данных по неналоговым мерам поддержки,

¹ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (ред. от 08.08.2024) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

² Алексей Сазанов: ФНС России собирает ключевые аналитические данные для принятия решений о необходимой настройке законодательства и мер поддержки [сайт]. Министерство финансов Российской Федерации; 2024 [обновлено 28 апреля 2022; процитировано 02 августа 2024]. Доступно: https://minfin.gov.ru/press-center/?id_4=37898-aleksei_sazanov_fns_rossii_sobiraet_klyuchevye_analiticheskie_dannye_dlya_prinyatiya_reshenii_o_nyeobkhodimoi_nastroike_zakonodatelstva_i_mer_podderzhki.

³ Елена Лебединская: работа ФНС России играет ключевую роль в принятии оперативных решений для экономики и бюджета страны [сайт]. Министерство финансов Российской Федерации; 2024 [обновлено 21 июля 2024; процитировано 02 августа 2024]. Доступно: https://minfin.gov.ru/press-center/?id_4=37901.

⁴ Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2021–2023 годы: Приказ ФНС России от 05.03.2021 № ЕД-7-1/173@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023–2026 годы: Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

субсидиям и т.д., а также расширение функционала проекта «Налоговые расходы» с интеграцией данных Федеральной таможенной службы России¹. Результатом проведения мероприятий по упорядочению данной сферы общественных правоотношений должны стать: 1) систематизация налоговых льгот и преференций; 2) создание действенного механизма оценки эффективности налоговых расходов; 3) минимизация пробелов законодательного регулирования.

Как видим, основные полномочиями налоговых органов (непосредственно – ФНС России) в данной сфере сориентированы на *администрирование обоснованности введения налоговых льгот* и предполагают прежде всего максимально корректное ведение статистической налоговой отчетности и надлежащее информационное взаимодействие, с целью недопущения фактов искажения сведений о численности плательщиков, как уже воспользовавшихся налоговой льготой, так и потенциальных «налоговых льготников». При этом общей тенденцией для налоговых органов, как, впрочем, и для всей ветви исполнительной власти, является расширение компетенции и в традиционных сферах (налоговый учет, налоговый контроль), и в новых областях функционирования (налоговый мониторинг, валютный контроль).

Итак, администрирование налоговых льгот является важным элементом специальной правосубъектности налоговых органов. Проведенное исследование позволяет выделить две группы полномочий налоговых органов, которые отражают и управленческую, и контрольную сущность налогового администрирования. Первая группа – это полномочия по *администрированию введения льгот органами государственной власти и местного самоуправления*, осуществляемые ФНС в тесном взаимодействии с Министерством финансов России. Вторая группа – *администрирование реализации права на льготы*, осуществляемое налоговыми органами посредством мероприятий налогового учета и налогового контроля. В совокупности полномочия обеих групп направлены на достижение единой цели – обеспечить государству и его территориям количественные и качественные параметры формирования централизованных фондов публично-правовых образований.

Список использованной литературы:

1. Вершило Т.А. Налоговые расходы публично-правового образования как средство эффективного управления расходами бюджетов бюджетной системы в условиях становления цифровой экономики (правовой аспект). *Правовое государство: теория и практика*. 2019;3(57):107–113.
2. Карасева М.В. Компетенция налогового органа: структура и вопросы развития. *Российский журнал правовых исследований*. 2022;9(2):49–55. DOI: 10.17816/RJLS106750.
3. Момотов В.В. Экономическая эффективность права как цель правового регулирования. *Журнал российского права*. 2022;26(1):29–35. DOI: 10.12737/jrl.2022.003.
4. Тимофеев С.В. Налоговые льготы в Российской Федерации: проблемы и недостатки. *Налоги*. 2023;(2):14–17. DOI: 10.18572/1999-4796-2023-2-14-17.
5. Удалов М.И., Шибалова М.А. Актуальные схемы мошенничества при получении налогового вычета и способы противодействия им. *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2021;4(141):153–159. DOI: 10.24412/2227-7315-2021-4-153-159.
6. Bochkareva E., Kurdyuk P., Voronenko E. and Farikova E. Impact of Digital Tools and Technologies on The Effectiveness of Financial Control. *Nexo Scientific Journal*. 2023;36(02):199–207. DOI: 10.5377/nexo.v36i02.16063.

References:

1. Vershilo T.A. [Tax expenditures of public legal education as a means of effective budget management of the budgetary system in the context of the formation of the digital economy (legal aspect)]. *The rule of law: theory and practice*. 2019;3(57):107–113. (In Russ.)
2. Karaseva M.V. [Competence of the tax authority: structure and development issues]. *Russian Journal of Legal Studies*. 2022;9(2):49–55. DOI: 10.17816/RJLS106750. (In Russ.)
3. Momotov V.V. [Economic efficiency of law as a goal of legal regulation]. *Journal of Russian Law*. 2022;26(1):29–35. DOI: 10.12737/jrl.2022.003. (In Russ.)
4. Timofeev S.V. [Tax benefits in the Russian Federation: problems and disadvantages]. *Taxes*. 2023;(2):14–17. DOI: 10.18572/1999-4796-2023-2-14-17. (In Russ.)
5. Udalov M.I., Shibalova M.A. [Actual schemes of fraud in obtaining a tax deduction and ways to counteract them]. *Bulletin of the Saratov State Law Academy*. 2021;4(141):153–159. DOI: 10.24412/2227-7315-2021-4-153-159. (In Russ.)
6. Bochkareva E., Kurdyuk P., Voronenko E. and Farikova E. Impact of Digital Tools and Technologies on The Effectiveness of Financial Control. *Nexo Scientific Journal*. 2023;36(02):199–207. DOI: 10.5377/nexo.v36i02.16063.

¹ Задачи ФНС России, которые обозначил Статс-секретарь – замминистра финансов Алексей Сазанов на расширенном заседании коллегии службы [сайт]. Министерство финансов Российской Федерации; 2024 [обновлено 25 сентября 2023; процитировано 02 августа 2024]. Доступно: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38675.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Цорионов Валерий Владимирович

начальник отдела № 3 Управления экономической безопасности и противодействия коррупции ГУ МВД России по Краснодарскому краю; соискатель кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет»

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-8253-9844>

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Valery V. Tsorionov

Head of Department No. 3 of the Department of Economic Security and Anti-Corruption of the Main Directorate of the Ministry of Internal Affairs of Russia for the Krasnodar region; applicant for the Department of Constitutional and Administrative Law of the FGBOU VO "Kuban State University"

ORCID: <https://orcid.org/0009-0006-8253-9844>