

УДК 336.22

Налоговые риски в системе налогового администрирования**Салмина С.В.**Старший преподаватель
кафедры экономической безопасности и налогообложения
Казанского (Приволжского) федерального университета

Риски как объект управления в экономике в целом и налоговые риски, в частности, традиционно выступали объектом исследования в менеджменте и в финансовой науке, поскольку выбор инструментов воздействия во многом определял результаты функционирования субъектов хозяйствования, а также полноту и своевременность поступления налогов в бюджеты разных уровней. В данной статье рассмотрены понятие и причины возникновения налоговых рисков в системе налогового администрирования. Сформулированы последствия реализации налоговых рисков и предложен способ дальнейшего развития системы налогового администрирования с учетом налоговых рисков путем интеграции в состав администрирования инструментария риск-менеджмента.

Ключевые слова: риск, налоговый риск, налоговое администрирование, риск-менеджмент, налоговый орган, налогоплательщик

Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [1], в настоящее время риск совершения налогового правонарушения («зоны риска») рассматривается в качестве критерия отбора налогоплательщиков для проведения контрольных мероприятий, тогда как ранее данный вопрос решался на основе конфиденциальной процедуры налоговых органов. Данное положение отражает растущую роль налоговых рисков для налогоплательщиков и налоговых органов для обоснования эффективных управленческих решений, а также понимание последними необходимости его учета при формировании системы налогового администрирования. Актуальность проблемы управления налоговыми рисками повышается в условиях ухудшения макроэкономической конъюнктуры, что подтверждается исследованиями поведения налогоплательщиков в России [2] и за рубежом [3]. Исследователи указывают на увеличение числа налоговых правонарушений в условиях экономического кризиса в виде «участия в налогооблагаемых сделках без регистрации в налоговых органах, непредставления налоговых деклараций, занижения налоговых обязательств,

незаконного возврата налогов, неполной уплаты налогов» [3].

Многообразие трактовок рисков и налоговых рисков как их разновидностей не исключает единства в трактовке источника риска, в качестве которого рассматривается неопределенность факторов внешней среды и необходимость выбора со стороны экономических агентов. В условиях макроэкономической нестабильности повышается уровень неопределенности, что влечет за собой растущую вероятность наступления рисков. Это следует учитывать при принятии решений в области налогового администрирования. Применительно к налоговой сфере неопределенность факторов внешней среды может проявляться как коллизия норм налогового права, нестабильность законодательства о налогах и сборах, отсутствие (неполнота) информации, препятствующая исполнению в полном объеме обязательств субъектов налоговых отношений, защите их прав, а также отсутствие правовых норм, регулирующих определенные налоговые отношения.

Сравнительный анализ различных определений налогового риска [4-7] позволяет выделить ряд его атрибутивных признаков, включающих: субъектный

состав рисков (плательщик налогов и сборов, налоговый орган); объективные и субъективные рискообразующие факторы; потенциальные или реальные последствия реализации рисков (финансовые, процессуально-правовые и социальные последствия исполнения (неисполнения) своих обязанностей перед бюджетной системой). При этом в качестве атрибутивного свойства налогового риска выступает разность между фактическими планируемыми объемами налоговых поступлений в бюджетную систему, возникающая «в результате наступления нежелательного события (или их совокупности), влекущих бюджетные потери» [2, с. 37]. Многочисленность субъектов рисков (органов законодательной, исполнительной и судебной власти, налогоплательщики, налоговые агенты) обуславливает разнообразие инструментов риск-менеджмента и необходимость их адаптации к отдельным сферам деятельности.

Характер последствий реализации риска детерминируется его субъектным составом. Так, для плательщиков налогов и сборов, налоговых агентов негативные налоговые риски могут принимать финансовую форму и реализоваться как дополнительные издержки, снижение ресурсного потенциала, снижение их платежеспособности и банкротство. Дополнительные издержки, в свою очередь, принимают форму уплаты налога, штрафов, пеней. Позитивные риски реализуются в возможности получения дополнительной выгоды (дохода). Дополнительная выгода реализуется как превышение фактической прибыли над планируемой, возникновение переплат. Процессуально-правовые последствия реализации налоговых рисков имеют форму негативных последствий контрольных и обеспечительных действий налоговых органов в отношении налогоплательщиков (выездных проверок, сопровождающихся проведением ревизий, принудительной выемкой документов, ограничений движения средств по счетам, ареста имущества и др.), доначисления налогов, применения налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов), обжалования налогового решения в судебных органах, уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и (или) страховых платежей и др.

К социальным последствиям реализации риска относятся: потеря деловой репутации и снижение ее рыночной стоимости (гудвилла), приобретение статуса недобросовестного налогоплательщика и др. Для налоговых органов налоговый риск принимает негативную форму и состоит в снижении налоговых поступлений в бюджет и в возникновении бюджетного дефицита, что влечет за собой уменьшение объема государственных расходов, проведение эмиссионной политики, увеличение объема государственного долга, а также в сужении налоговой базы вследствие падения числа легальных субъектов предпринимательства и др. В долгосрочном пе-

риоде это сопряжено с падением совокупного спроса и объемов совокупного производства, а также со снижением конкурентоспособности национальной экономики.

Содержание рискообразующих факторов определяется субъектным составом рисков. В их числе выделяются факторы внутренней и внешней среды. В качестве факторов внутренней среды налогового риска плательщиков налогов и сборов и налоговых агентов выступают: асимметричность информации в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками; недостаточный уровень компетентности менеджмента организации в целом и его подразделений, ведущих бухгалтерский и налоговый учет; отношение налогоплательщика (налогового агента) к риску (способность к риску); организация налогового менеджмента; недостаточный уровень информатизации и цифровизации налогового учета в организации и др. К факторам внешней среды рисков налогоплательщиков относятся: изменения и неоднозначность толкований норм налогового законодательства; ухудшение макроэкономической конъюнктуры и падение доходов налогоплательщиков (налоговых агентов); пробелы в праве; несбалансированность стимулирующих и регулирующих мер воздействия на налогоплательщиков и др.

Налоговый риск плательщика налогов и сборов (налогового агента) возникает в ходе исполнения им своих обязанностей перед бюджетом, т.е. может быть инициирован его действиями (бездействием). Тем самым оказывая воздействие на факторы внутренней и внешней среды, а также выбор налогоплательщика (налогового агента), представляется возможным изменить вероятность возникновения риска и нейтрализовать (предупредить) негативные последствия его реализации.

В качестве факторов внутренней среды налоговых рисков налоговых органов выступают: состав инструментария налогового администрирования и эффективность его применения в налоговой сфере; состояние правовой базы налогообложения и ее несоответствие экономическим, социальным и институциональным изменениям; динамика показателей социально-экономического развития государства; уровень информатизации и цифровизации налогообложения; нарушения административных регламентов оказания налоговыми администрациями публичных услуг и проведения контрольных мероприятий; недостаточный уровень компетентности аппарата органов власти; противоречивость правоприменительной практики и др.

К факторам внешней среды налоговых рисков налоговых органов относятся: особенности налоговой культуры налогоплательщиков и отношение общества к поведению налогоплательщиков; характер международных договоров в области налогоо-

бложения; условия налогообложения в оффшорных зонах и др.

Понимание значимости последствий реализации налоговых рисков для всех сфер жизнедеятельности российского общества предполагает необходимость включения налогового риск-менеджмента в состав традиционных функций налогового администрирования. Данная функция заключается в формировании предпосылок для пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах, в предупреждении недобросовестного поведения налогоплательщиков, которое влечет за собой риск снижения поступлений в бюджетную систему, а также «в возмещении ущерба, причиненного бюджетной системе противоправными либо ошибочными действиями (бездействием) налогоплательщика либо иных обязанных лиц» [2, с. 38; 8].

Реализация данной функции предполагает: выявление, анализ и оценку налоговых рисков; сопоставление, выбор и реализацию методов и инструментов управления риском с целью выявления (предотвращения) возможных налоговых правонарушений, а также возмещения ущерба бюджетной системе; мониторинг результатов реализации принятого субъектами администрирования управленческого решения. При этом характер воздействия на субъектов налоговых правонарушений должен соответствовать степени значимости факторов риска. Неотъемлемой составляющей налогового риск-менеджмента выступает управление отношениями между субъектами налоговых отношений, возникающими в процессе реализации данной функции налогового администрирования.

Неопределенность, как ключевой фактор возникновения рисков в налоговой сфере, проявляется как асимметричность информации о порядке исчисления и уплаты налоговых платежей. Исследование показывает, что в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками имеет место асимметричность информации о статусе налогоплательщика, объекте налогообложения, налогооблагаемой базе и других элементах налоговой модели. Осуществление риск-менеджмента как функции налогового администрирования предполагает выявление несовпадений в позиции налогоплательщика и налоговых органов в отношении каждого из указанных элементов, а также в отношении суммы налоговых обязательств налогоплательщиков. На основании анализа рискообразующих факторов налоговые органы делают вывод о прогнозируемых и фактических рисках, а также оценивают последствия реализации последних на основе определения суммы переплаты или недоимки налоговых платежей в бюджет. При проведении оценки налогового риска учитываются суммы доначисленных налогов (прогнозируемые или фактические), пени, штрафы и расходы на досудебное и судебное урегулирование налоговых споров.

Результаты оценки налогового риска находятся в зависимости от субъекта риска, а именно: с позиции налоговых органов учитывается размер ущерба для бюджетной системы, с позиции налогоплательщика учитывается упущенная выгода уплаты доначисленных налогов, штрафов и пени, затраты на участие в досудебной и судебной процедурах урегулирования налоговых споров, а также последствия возможного банкротства организации. При этом сопоставление размера указанных затрат с объемом чистой прибыли и иных форм дохода позволяет налогоплательщику определить уровень риска и отнести его к категории приемлемого, допустимого или критического. В свою очередь, оценка потенциального и фактического риска со стороны налоговых органов может выступать в качестве одного их показателей деятельности органов налогового администрирования, отражая эффективность применения инструментов предупреждения (нейтрализации) подобных рисков. Качественная оценка налогового риска предполагает применение методов экспертной оценки вероятности наступления финансовых, процессуально-правовых и социальных последствий налоговых рисков с использованием балльной шкалы.

Таким образом, дальнейшее развитие системы налогового администрирования с учетом налоговых рисков и интеграция в его состав инструментария риск-менеджмента повышает результативность деятельности налоговых администраций, создает условия для эффективного выполнения функций – налогового планирования, налогового учета и анализа, налогового контроля и налогового регулирования. Одновременно следует отметить превентивный характер риск-ориентированной контрольной деятельности, которая основана на информировании налогоплательщиков о последствиях реализации рисков, что стимулирует добровольный отказ от противоправных деяний. Реализация риск-ориентированного подхода к выбору объектов контрольных мероприятий снижает административные издержки налоговых администраций (финансовых, налоговых, таможенных), а также административное бремя и упущенную выгоду налогоплательщиков, позволяет внедрить стандартный алгоритм проведения контрольных мероприятий, что снижает затраты налогового администрирования и нейтрализует влияние субъективных факторов на их результат.

Литература:

1. Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (ред. от 10.05.2012). – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 05.02.2022).
2. Артеменко Д.А. Развитие методов налогового администрирования на основе риск-ориентированного подхода // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2011. – № 1(67). – С. 36-39.
3. Brondolo J. Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options // International monetary fund. – 2009. – July 14. – URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf> (дата обращения: 05.02.2022).
4. Гончаренко Л.П. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. – 2009. – № 2. – С. 30-31.
5. Дятлов С.Г. Категория риск в инвестиционно-строительной деятельности // Строительный комплекс: экономика, управление, инвестиции: межвуз. сб. науч. тр. – СПб.: СПбГУЭФ, 2008. Вып. 8. – 123 с.
6. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. – М.: Статут, 2007. – 112 с.
7. Чанкселиани Л.Г. Налоговый риск-менеджмент в коммерческих организациях: автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Волгоград, 2011. – 28 с.
8. Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации: дис. ... докт. экон. наук. – Ростов-на-Дону, 2011. – 380 с.

Tax Risks in the Tax Administration System

Salmina S.V.

Kazan (Volga Region) Federal University

Risks as an object of management in the economy, in general, and tax risks, in particular, have traditionally been the object of research in management and financial science, since the choice of instruments of influence largely determined the results of the functioning of business entities, as well as the completeness and timeliness of tax receipts in the budgets of various levels. This article discusses the concept and causes of tax risks in the tax administration system. The consequences of the realization of tax risks are formulated and a method is proposed for further development of the tax administration system, taking into account tax risks by integrating risk management tools into the administration.

Key words: risk, tax risk, tax administration, risk management, tax authority, taxpayer

