

УДК 336.22

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И ФАКТОРЫ ИХ ВОЗНИКНОВЕНИЯ

Леплянина Д.А.

студент,

Дальневосточный федеральный университет

Владивосток, Россия

Аннотация

В статье выдвинута проблема единого подхода и систематизации учений о налоговом риске. В процессе исследования были определены основные черты в толковании налогового риска, сформирован подход идентификации налоговых рисков по их источнику и выдвинут ряд возможных мер для управления налоговыми рисками. Данный результат может быть использован налогоплательщиками в процессе налогового риск-менеджмента.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговые правоотношения, налоговые риски, источники налоговых рисков, идентификация налоговых рисков, управление налоговыми рисками

TAXPAYER TAX RISKS AND FACTORS OF THEIR OCCURRENCE

Lepianina D.A.

student,

Far Eastern Federal University

Vladivostok, Russia

Annotation

The article puts forward the problem of a unified approach and systematization of exercises on tax risk. During the study, the main features in the interpretation of tax

risk were identified, an approach for identifying tax risks by their source was formed, and a number of possible measures for managing tax risks were put forward. This result can be used by taxpayers in the process of tax risk management.

Keywords: taxpayer, tax relations, tax risks, sources of tax risks, identification of tax risks, tax risk management

Каждая организация обременена налоговыми выплатами, вследствие чего возникают налоговые риски. Управление налоговыми рисками в настоящее время как никогда актуально. Очевидно, что на данном этапе знания по данной теме не полностью сформированы, и тем более не имеют целостной картины. Начиная с отсутствия единого подхода к понятию «налоговый риск», множественности его классификации, путей идентификации, различных способов оценки и заканчивая разнообразием методов управления риском, которые зачастую в научных трудах встречаются отдельными элементами. Таким образом, у хозяйственного субъекта возникает проблема выявления налоговых рисков и выбора метода их управления из-за массива несистематизированной информации и множественности мнений.

Существуют научные труды, которые предлагают решения по данной проблеме. Например, удачной попыткой систематизировать виды налоговых рисков является создание наиболее обширной классификации налоговых рисков Т. А. Цыркуновой и М. И. Мигуновой, на которую опираются многие экономисты, к примеру, В.В. Чепкасов [11].

В данной статье определим основные черты в толковании налогового риска, сформируем подход идентификации налоговых рисков по их источнику, на основе которого налогоплательщику будет легче выявлять возможные налоговые риски. Далее выдвинем ряд возможных мер для управления налоговыми рисками, которые смогут предпринять налогоплательщики.

Толкования понятия «налоговый риск» в законодательстве не даётся, что вызвало в научном сообществе значительное количество его определений, различных друг от друга. Некоторые ученые определяют риск как экономическую категорию, которая представляет собой возможность совершения событий, влекущие за собой три экономических результата: отрицательный (убыток), нулевой и положительный (прибыль) [10]. Другие считают, что налоговые риски связаны с неопределенностью, которая может привести только к негативным последствиям, в частности к финансовым потерям налогоплательщиков [6]. Ю. Н. Котлярова в своей публикации понимает налоговые риски, «как предполагаемую опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояний будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем, или возможность получения дополнительного дохода в результате позитивных отклонений» [9]. Н. В. Грызунова предлагает более простое определение, где налоговый риск – это «вероятность получить негативные финансовые последствия, обусловленные процессами налогообложения и налогового контроля» [7].

Таким образом, налоговый риск имеет определенные характеристики, а именно является неопределенностью, может нести негативный характер и относится к субъектам налоговых правоотношений.

Для качественного управления налоговыми рисками следует грамотно их идентифицировать, то есть распознавать их и описывать. В данной статье предлагается подход выявления налоговых рисков путем определения возможных источников его реализации. Налоговые риски могут быть вызваны факторами как зависящими от налогоплательщика, так и не зависящими. Рассмотрим основные источники налоговых рисков, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Источники налоговых рисков

Вид риска	Фактор возникновения риска	Содержание	Основная угроза
Не зависящие от налогоплательщика:	Налоговое законодательство	вероятность введения новых видов налогов и сборов	увеличение налоговых выплат, санкции за нарушение НК РФ
		возможность увеличения уровня ставок действующих налогов и сборов	
		изменение сроков и условий осуществления отдельных налоговых платежей	
		вероятность отмены действующих налоговых льгот в сфере хозяйственной деятельности предприятия	
	неопределенность в некоторых положениях	санкции за нарушение НК РФ	
Налоговые органы	отсутствие точных разъяснений от налоговых органов в спорных ситуациях приводит к вероятности неправильного толкования законодательства		
		ошибки налоговых служб в расчетах при проведении проверки	издержки на разбирательство
Зависящие от налогоплательщика:	Введение сомнительных операций, в том числе с недобросовестным контрагентом	вероятность потери налоговых вычетов	увеличение налоговых выплат
		усиление налогового контроля	выявление нарушений приведет к санкциям
	Кадровый состав	недостаточный опыт и квалификация работников бухгалтерии	более высокие налоговые выплаты
		случайные ошибки в отчетности, в том числе в счетах-фактур	
	Нарушение налогового законодательства	неправильное исчисление налога, в том числе ошибки в применении ставки, льгот, налоговых вычетов и налоговых освобождений	санкции за нарушение НК РФ
		нарушения сроков уплаты налогов, сроков предоставления налоговой отчетности или вовсе её отсутствие	
	Попадание под общедоступные критерии отбора для проведения налоговой проверки	проведения налоговой проверки	выявление нарушений приведет к санкциям

Источник: составлено автором

Государство довольно сильно влияет на налоговые риски налогоплательщика. Налоговое законодательство часто изменяется и дополняется, тем самым существует вероятность введения нового налога или изменения ставки, условий оплаты, налоговой базы или льгот уже существующих налогов и сборов. Тем самым появляется риск увеличения налоговых обязательств. Если упустить факт изменения законодательства или некачественно изучить нововведения, появится риск несоблюдения налогового законодательства, таким образом может реализоваться риск неправильного исчисления налога или несвоевременной уплаты налога. Примером реализации налогового риска вследствие изменения налогового законодательства является повышение налоговой ставки налога на добавленную стоимость. Согласно федеральному закону от 03.08.2018 N 303-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" [3] основная налоговая ставка изменяется с 18 процентов до 20 процентов, расчетная ставка - с 18/118 на 20/120 и с 15,25 на 16,67 процентов. Данное событие точно повлекло к непосредственному увеличению уплаты налога, то есть к риску увеличения налоговой нагрузки.

Проблема неопределенности налогового законодательства до сих пор проявляется в некоторых положениях, что приводит к налоговым спорам, тем самым увеличивается налоговый риск из-за вероятности наложения санкций. Например, в налоговом кодексе не установлена ответственность за отказ от дачи пояснений в рамках выездной налоговой проверки или при вызове в инспекцию. В пп.7 п.1 ст. 21 НК РФ сказано, что предоставление пояснений является правом налогоплательщика, а не обязанностью [1]. Но налоговые органы могут воспринять отказ от предоставлений пояснений как препятствие проведению мероприятий налогового контроля, что может негативно сказаться на налогоплательщике. Также на практике налоговые органы могут истребовать

пояснения не только во время проведения проверки, например, анализируя контрагентов. В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ требовать документы вправе должностное лицо, проводящее налоговую проверку. Следовательно, налогоплательщик в соответствии с пп.11 п.1 ст.21 НК РФ имеет право не выполнять неправомерные требования налоговых органов РФ, то есть не предоставлять документы. Но рекомендовано ответить на требование, так как судебная практика в данном случае поддерживает налоговые органы [8].

Источником налоговых рисков могут являться ошибки, произведенные как налоговыми органами, так и налогоплательщиками. Так, к примеру, во время проверки налоговые служащие могут неправильно посчитать налоговую базу, тем самым неправильно исчислить налог к уплате. Налогоплательщик вправе не выполнять неправомерные требования налоговых органов РФ (пп.11 п.1 ст.21 НК РФ), но стоит заметить, что в ходе судебных разбирательств организация может понести различные издержки [1]. Налогоплательщик тоже может совершить ошибки в исчислении налога, к примеру, в расчете налоговой базы, применении ставки, налогового вычета или льготы. Несвоевременное предоставление налоговой отчетности, ошибки, повлекшие за собой занижение налоговой базы, а также предоставление недостоверных сведений о сделках и другие ошибки являются нарушением законодательства и влекут за собой штрафные санкции. Таким образом, от налогоплательщика тоже зависит наступление налоговых рисков.

Далее рассмотрим какие ещё существуют источники налоговых рисков, непосредственно зависящие от налогоплательщика. Налоговый риск может быть связан с увеличением налоговых обязательств, то есть с уменьшением прибыли организации. Прямым источником реализации такого риска является увеличение налогооблагаемой базы, а именно увеличение выручки, прибыли, расходов, стоимости имущества и так далее. Данные факторы организация может в некоторой мере регулировать для уменьшения налогового бремени.

Недобросовестный контрагент может повлиять на возникновение налогового риска в организации. Увеличивается вероятность проведения налоговой проверки у налогоплательщика, который имеет хозяйственные связи с сомнительным контрагентом. Также организация может лишиться права на налоговый вычет, если не проявит должной осмотрительности при выборе контрагента, так гласит Постановление Президиума ВАС РФ № 12210/07 от 12.02.2008 [4]. Так как право на налоговый вычет сумм по НДС соотносится с обязанностью контрагента уплатить данную сумму по НДС. Для того, чтобы обезопасить себя от таких связей, на сайте ФНС России размещены рекомендации по оценке налоговых рисков при взаимоотношениях с контрагентами [12].

Не всегда в организации работники бухгалтерии обладают нужной квалификацией и способностью распознать и предотвратить ситуации, приводящие к налоговым рискам. Бухгалтеры с малым опытом, вероятнее всего, не будут способны качественно оптимизировать налоговые выплаты, тем самым деятельность организации будет сопровождаться неоправданно высокими налоговыми обязательствами. К тому же всегда существует человеческий фактор, который может привести к неумышленным ошибкам в отчетности, что увеличит налоговый риск организации. Например, если в счете-фактуре допустить ошибки, то НДС не будет принят к вычету, и налогоплательщик понесет убыток. Эти ошибки могут быть связаны с идентификацией продавца или покупателя, объекта товара и его цены, ставки и самой суммы налога [2].

Риск проведения налоговой проверки грозит организации финансовыми потерями. Отмечается, что если налоговые органы приняли решение провести выездную налоговую проверку, то они обязательно доначислят налоги. Именно поэтому выездные налоговые проверки являются рискованной ситуацией для организации. В ходе налоговых проверок могут проявиться не зависящие от налогоплательщика налоговые риски, такие как неоднозначность толкования

налогового законодательства, наличие у налоговых органов негласных нормативов по доначислениям, а также ошибки, которые могут совершить сотрудники налоговых органов во время проведения налоговой проверки. Налогоплательщик может оценить риск проведения налоговой проверки с помощью общедоступных критериев, которые приведены в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ [5].

Таким образом, были рассмотрены основные источники налоговых рисков и сформирован подход, опираясь на который организация сможет идентифицировать риск по его источнику. Выделены не зависящие от налогоплательщика источники, где наступление налоговых рисков контролировать он не способен, и зависящие от налогоплательщика. Определив фактор возникновения рисков, организация может предпринять различные меры для управления и оценки налоговых рисков:

- следить за изменениями законодательства и судебной практики;
- периодически повышать квалификацию работников бухгалтерии;
- стремиться к улучшению учетной политики;
- иметь резервы на случай начисления штрафов и пени;
- иметь положительные коммуникации с инспекцией и с аудиторами;
- проверять добросовестность контрагентов;
- оценивать риск проведения налоговой проверки.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть первая: от 31.07.1998 № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16.07.1998: (ред. от 01.04.2020). – Режим доступа: компьютерные сети ДВФУ. – БД КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть вторая: от 05.08.2000 N 117-ФЗ: принят Гос. Думой 19.07.2000: (ред. от

- 01.04.2020). – Режим доступа: компьютерные сети ДВФУ. – БД КонсультантПлюс.
3. Федеральный закон от 03.08.2018 N 303-ФЗ (ред. от 30.10.2018) "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах". – Режим доступа: компьютерные сети ДВФУ. – БД КонсультантПлюс.
 4. Постановление Президиума ВАС РФ № 12210/07 от 12.02.2008. – Режим доступа: http://www.arbitr.ru/?id_sec=353&id_doc=8948
 5. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок". – Режим доступа: компьютерные сети ДВФУ. – БД КонсультантПлюс.
 6. Валеева, З. Л. Налоговый риск, внешние и внутренние факторы налогового риска в организациях, участвующих во внешнеэкономической деятельности [Текст] / З. Л. Валеева - Молодой ученый. — 2016. — № 12 (116). — С. 1156-1160.
 7. Грызунова, Н.В. Новые подходы к организации управления предприятием: налоговые риски в системе корпоративного управления России [Текст] / Н.В. Грызунова, И.А. Киселева // Сборник статей международной научно-практической конференции: Экономико-правовые аспекты реализации стратегии модернизации России: поиск модели эффективного социохозяйственного развития. - 2015. - С. 80-84.
 8. Гурова, С. Ю. Неопределенность налогового законодательства как фактор возникновения налоговых споров [Текст] / С. Ю. Гурова, Я. Г. Шипеев, Д. С. Кузьмин // Вестник РУК. – 2018. – №4 (34).
 9. Котлярова, Ю.Н. Налоговые риски: понятие, основные пути снижения до приемлемого уровня [Текст] / Ю.Н. Котлярова - Актуальные научные исследования в современном мире. – 2016. – № 5-3 (13). – С. 66-70.

10. Хоминич, И. П. Управление финансовыми рисками: учебник и практикум для бакалавриата У67 и магистратуры [Текст] / И. П. Хоминич, И. В. Пещанская // Издательство Юрайт. – 2016. – 345 с. – Серия: Бакалавр и магистр. Академический курс.
11. Чепкасов, В.В. Налоговые риски как объект управления // Пермский финансовый журнал. - 2018. - № 2 (19). - С. 130-152.
12. Прозрачный бизнес [Электронный ресурс] URL : <https://pb.nalog.ru/> (дата обращения 25.04.2020)

Оригинальность 75%