

Актуальные проблемы развития налоговой системы Российской Федерации
**НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ:
ПУТИ ИХ СНИЖЕНИЯ**

Бабурян Люба Мовсесовна

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: lyuba.baburyan@gmail.com

Итогами многих налоговых реформ, проводимых в ходе важнейших преобразований российской экономики, являлись большие результаты, в частности, уменьшено налоговое бремя налогоплательщиков в первую очередь за счет снижения ставок основных налогов. Однако в последние годы соблазн снижения налоговых обязательств, как показывает статистика, у налогоплательщиков растет, в том числе незаконными методами, переходом из легального сектора экономики в *теневой*. Практика налоговых взаимоотношений доказывает, что, несмотря на применяемые государством административные меры, все же остаются отдельные аспекты налогового контроля, которые приводят к появлению налоговых рисков, как для самого государства, так и для налогоплательщиков.

Налоговыми рисками принято называть возможности для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери вследствие внезапных или предполагаемых негативных отклонений налоговой среды от ожидаемого состояния, а также правовой неопределенности в налоговой среде.

Большинство современных экспертов сходятся во мнении, что к большим налоговым рискам приводят выездные налоговые проверки. Выездная налоговая проверка представляет собой наиболее дорогостоящее мероприятие налогового контроля с точки зрения совокупности бюджетных затрат на его осуществление. В этой связи, возможность проведения любой малорезультативной выездной налоговой проверки становится потенциальным налоговым риском государства. Высокий показатель результативности выездных налоговых проверок во многом зависит от качества системы планирования ВНП: состава отобранных для проверки налогоплательщиков, предмета, периода проверки и других параметров. Таким образом, повышение результативности ВНП неразрывно связано со снижением уровня налоговых рисков планирования налогового контроля. Необходимо отметить, что проведение выездной проверки добросовестного налогоплательщика (чаще всего малорезультативной) чаще всего является налоговым риском и для самого налогоплательщика. Таким образом, снижение таких налоговых рисков одинаково выгодно как для государства, так и для добросовестных налогоплательщиков.

Попытка управления результативностью ВНП предпринята налоговыми органами в 2007 году, когда Приказом ФНС от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ была утверждена Концепция планирования выездных налоговых проверок, и до сих пор этот документ остается предметом научных дискуссий. На данный момент Концепция содержит двенадцать общедоступных критериев самостоятельной оценки налоговых рисков налогоплательщиками. Очевидно, что эти критерии должны выявлять недобросовестных налогоплательщиков. Однако статистика налоговых органов свидетельствует о снижении общего показателя результативности выездных налоговых проверок на протяжении периода с 2009 по 2013 годы.

Поскольку налоговые органы осуществляют не только проведение налогового контроля, но и доначисляют налоги, сборы, пени и штрафы по результатам контрольных мероприятий, то, как заинтересованные лица, они производят доначисления не всегда на законных основаниях. Такие доначисления налогоплательщиками нередко оспариваются в различных инстанциях и в бюджет фактически не поступают. Показатель эффективности ВНП, рассчитываемый как соотношение сумм доначислений, поступивших в бюджеты, к

суммам произведенных доначислений, может составлять менее 65%. Очевидно, что агрессивная политика налоговых органов, характеризующаяся высоким уровнем налогового риска, наносит ущерб не только государству, но и финансово-хозяйственной деятельности добросовестных налогоплательщиков. Вместе с тем, налоговые органы не оценивают свои налоговые риски, поэтому не имеют возможности эффективно ими управлять.

Как было сказано, налоговые риски, связанные с выездными налоговыми проверками являются общими как для государства, так и для налогоплательщиков. Это объясняется тем, что у этих субъектов общие источники налоговых рисков: неопределенность российского налогового законодательства, неэффективная система планирования ВМП, несоблюдение налогового законодательства проверяющими лицами. Минимизация таких рисков становится приоритетной задачей совершенствования налоговой системы России.

Рассмотрим налоговые риски государства детально.

Налоговые риски государства, связанные с проведением выездных налоговых проверок, возникают на всех этапах проведения ВМП: на стадии планирования, проведения и реализации результатов ВМП. Обобщенно эти налоговые риски можно разделить по уровням риска.

Первый уровень налоговых рисков ВМП связан с неэффективной системой планирования выездных налоговых проверок и проведением малорезультативных проверок у добросовестных налогоплательщиков. Второй уровень рисков ВМП заключается в том, что, даже включив в план проведения ВМП исключительно недобросовестных налогоплательщиков, налоговые органы не смогут выявить налоговые правонарушения в деятельности налогоплательщиков. Такой рискованный сценарий достаточно сложно выявить, ведь по результатам налогового контроля фактически подтверждается добросовестность налогоплательщика. Третий уровень рисков ВМП заключается в невозможности доказать выявленные в ходе выездных налоговых проверок нарушения налогового законодательства, то есть в снижении эффективности ВМП, показателя успешности контрольных мероприятий, предполагающего полноту взыскивания доначисленных платежей.

Налоговые риски налогоплательщиков, связанные с проведением ВМП, также возникают на всех стадиях проведения проверок: на стадии планирования, проведения и реализации результатов ВМП.

Первый уровень налоговых рисков добросовестных налогоплательщиков связан с самой возможностью проведения ВМП. Результативность ВМП составляет около 99 процентов. Для добросовестных налогоплательщиков такие проверки грозят выявлением непреднамеренных ошибок лиц, ответственных за ведение налогового учета. Кроме того, неопределенность российского налогового законодательства оставляет возможность неоднозначного понимания налогоплательщиками и налоговыми органами порядка исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, что грозит привлечением добросовестного налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения. Очевидно, что первый уровень налоговых рисков добросовестных налогоплательщиков тесно связан с процессом отбора налогоплательщиков для включения в план проведения ВМП, то есть с процессом отбора налогоплательщиков для включения в план проведения ВМП, то есть с процессом планирования ВМП. В соответствии с принципом благоприятствования добросовестным налогоплательщикам в выборку должны попадать наиболее недобросовестные налогоплательщики.

Второй уровень налоговых рисков добросовестных налогоплательщиков связан с неэффективным административным и судебным порядком обжалования действий представи-

телей налоговых и иных контролирующих органов при проведении ВМП. Вышестоящие налоговые органы неохотно отменяют решения нижестоящих налоговых органов. Из-за ослабления правовых механизмов защиты налогоплательщика субъектами налогового риска строго уровня могут стать вполне добросовестные налогоплательщики. Действующее законодательство в области налогообложения предоставляет налоговым органам очень широкий круг полномочий и инструментов воздействия на налогоплательщика. Так, не нарушая налоговое законодательство и имея соответствующую цель, налоговые органы имеют возможность любого, даже самого добросовестного налогоплательщика поставить на грань банкротства.

В целях снижения рисков проведения малорезультативных ВМП, что одинаково выгодно и для государства, и для налогоплательщиков, важно усовершенствование и дополнение критериев Концепции системы планирования ВМП.

Например, второй и седьмой критерии Концепции (критерии «убыточности») можно смягчить, так как большинство отраслей хозяйствования терпят кризисные периоды. Предложим следующую формулировку: отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков (для индивидуальных предпринимателей, применяющих общую систему налогообложения превышение суммы профессиональных налоговых вычетов над суммой дохода) на протяжении двух или более периодов.

Учитывая экономическую сущность добавленной стоимости и ее связь с показателем валового продукта, предложим следующую формулировку для третьего критерия Концепции (критерий предела налоговых вычетов по НДС):

Доля НДС, принимаемого к вычету по приобретенным ценностям, от суммы начисленного с реализации НДС за период 12 месяцев превышает более чем на 10% расчетную сумму вычетов по НДС по виду деятельности, рассчитанную как единица, уменьшенная на среднеарифметическое за несколько лет значение частного от деления объема ВВП и оборота по отрасли в конкретном регионе.

Часть критериев можно оставить почти без изменений - предложим только предусмотреть отклонение в процентах от нормативного показателя. Например, по пятому критерию: выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже более чем на 20% среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

Таким образом, можно сделать вывод, что проблема выездных налоговых проверок и связанных с ними налоговых рисков остается открытым. Важно, что минимизация таких рисков одинаково выгодно двум «противостоящим» сторонам, что является направляющим к достижению компромиссов в этом вопросе. Нужно отметить, что управление такими рисками невозможно без их оценки.

Источники и литература

- 1) Налоговый кодекс РФ (часть 1)
- 2) Приказ ФНС от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@ "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок@"
- 3) Оценка налоговых рисков: учеб. пособие / М. И. Мигунова, Т. А. Цыркунова; Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т. – Красноярск, 2005.