

явление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей. Заявление о проведении налогового мониторинга представляется организацией в налоговый орган по месту нахождения данной организации (по месту учета крупнейшего налогоплательщика) не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг по форме, утвержденной ФНС России. Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга. Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг. При проведении налогового мониторинга согласно регламенту информационного взаимодействия организация представляет налоговому органу документы (информацию), пояснения, связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов и (или) доступ к своим информационным системам, в которых содержатся указанные документы (информация), по своему выбору.

В целом можно сделать вывод о том, что новые направления налогового контроля, связанные с налоговым контролем крупных и крупнейших налогоплательщиков, в перспективе должны принести свои положительные результаты, а отдельные недостатки новых механизмов необходимо последовательно исправлять.

## **К ВОПРОСУ О КЛАССИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Шабает Р.Э.**

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор

**Аннотация:** В статье представлена классификация налоговых рисков публично-правовых образований регионального уровня. Автором предложен подход по определению классификационных критериев рисков, сопровождающих каждый из этапов анализа налоговых рисков. В статье представлена краткая характеристика каждого из классификационных критериев и налоговых рисков.

**Annotation:** The classification of tax risks of regional public-law entities is presented in the article. The author proposes an approach for determining the classification criteria of the risks that accompany each step in the analysis of tax risks. The article presents a brief description of each of the classification criteria and tax risks.

**Ключевые слова:** налоговый риск, налоговые поступления, оценка рисков, tax risk, tax revenues, risk assessment

**Keywords:** tax risk, tax revenues, risk assessment, tax risk, tax revenues, risk assessment

Деятельность каждого участника налоговых правоотношений подвержена влиянию множества рисков. При этом, как для налогоплательщиков, так и для публично-правовых образований любого уровня ключевое выражение последствий проявления налоговых рисков заключается в образовании финансовых потерь.

В настоящее время возрастает интерес к исследованию экономической природы налоговых рисков, факторов их возникновения, последствий их реализации. Кроме того, осуществляются попытки по разработке подходов к оценке вероятности возникновения налоговых рисков, уровня возможных негативных последствий и способов их нивелирования при минимальных затратах. Указанной области исследования посвящены работы Вишневской Н.Г., Гончаренко Л.И., Кириной Л.С., Лисовской И.А., Панскова В.Г., Савиной О.Н., Чекулаевой Е.Н. и др. Среди зарубежных ученых можно назвать Д. Р. Брукса, Р. Кроуфорд, С. Хансона, Ю. С. Чжан.

Риск-ориентированный подход в сфере налогообложения используется только при проведении мероприятий налогового контроля, проводимых ФНС России. При этом целесообразно применять данный подход не только в процессе исполнения законодательства о налогах и сборах, но и при его изменении, а также планировании налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Формирование методических подходов по оценке и управлению налоговыми рисками публично-правовых образований регионального уровня должно базироваться на соответствующей классификации налоговых рисков. К настоящему моменту подходы к классификации налоговых рисков предложены следующими отечественными экономистами: Барулиным С.В., Ермаковой Е.А. и Степаненко В.В.<sup>1</sup>; Мигуновой М.И. и Цыркуновой Т.А.<sup>2</sup>; Викторовой Н.Г.<sup>3</sup>; Малковой Ю.В.<sup>4</sup>.

Вместе с тем, разработанные отечественными учеными подходы к классификации налоговых рисков государства применимы в отношении всего государства в целом. В связи с этим актуальной представляется задача по разработке подходов по классификации налоговых рисков публично-правовых образований регионального уровня. Использование риск-ориентированного подхода при оценке и анализе налогового потенциала субъектов Российской Федерации позволяет определить факторы, которые оказывают негативное влияние на формирование налоговых доходов региональных бюджетов.

<sup>1</sup> Мигунова М.И., Цыркунова Т.А. Оценка налоговых рисков: учеб. пособие. — Красноярск: Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т, 2005. — 72 с.

<sup>2</sup> Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент: учебник. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. — 332 с.

<sup>3</sup> Викторова Н.Г. Классификационные основания налоговых рисков / Проблемы анализа риска. — 2013. — Т. 10. — № 2. — С. 26–29.

<sup>4</sup> Налоговые риски государства: монография / Н.Г. Вишневская [ и др.]. — М.: Цифровичок, 2014. — 194 с.

На основании подходов представленных выше экономистов, а также исследования практики формирования и исполнения доходной части бюджетов субъектов Российской Федерации автором разработана классификация налоговых рисков публично-правовых образований регионального уровня, представленная в Таблице.

Классификация налоговых рисков публично-правовых образований  
регионального уровня

Этапы анализа рисков	Классификационный признак	Наименование рисков		
		Идентификация рисков	По характеру возникновения	Политические
По источнику возникновения	Внешние		Внешние и внутренние	Внешние и внутренние
По возможности предвидения	Практически не прогнозируемые		Частично прогнозируемые	Частично прогнозируемые
Управление рисками	По возможности управления	Неуправляемые	Управляемые и неуправляемые	Управляемые и неуправляемые
Оценка последствий проявления рисков	По допустимости последствий	Допустимые, критические, катастрофические		
	По характеру последствий	Фискального, экономического, социального характера		

Представленная классификация основана на исследовании видов рисков на каждом этапе анализа, проводимого органами государственной власти субъектов Российской Федерации, ответственных за реализацию региональной налоговой политики и формирование налоговых доходов региональных бюджетов.

На стадии идентификации рисков требуется определить характер и источники возникновения риска, а также оценить возможность их предвидения.

Определение риска в зависимости от характера возникновения является базовым признаком предлагаемой классификации, поскольку это влияет на осуществление оценки последствий данных рисков и определение способов минимизации негативных последствий от их реализации.

Политические риски связаны с изменением политической обстановки в стране и мире (изменение общественно-политического строя, военные действия, ограничение международных связей с группами страны, налоговый риск политической конъюнктуры и т.д.).

Налоговые риски экономического характера обусловлены неблагоприятными изменениями экономической ситуации в мире, стране или регионе. Негативные последствия реализации таких рисков могут возникнуть вследствие кризисных явлений в экономике в целом и (или) конкретной отрасли, высокого уровня индекса потребительских цен, повышения стоимости ресурсов на рынке заемных средств и другие. В эту группу входят также риски налогоплательщиков, поскольку результаты их финансово-хозяйственной деятельности влияют на формирование налоговых платежей в бюджет.

Налоговые риски правового характера возникают в процессе разработке, принятия, исполнения правовых актов, а также в процессе осуществления правоприменительной практики. Данная классификационная группа предполагает возникновение рисков в результате совершения определенных действий или бездействия соответствующих органов государственной власти. Риски указанной группы классифицируются в зависимости от ветви власти, к которой принадлежит государственный орган:

- налоговые риски законодательных органов государственной власти;
- налоговые риски исполнительных органов государственной власти;
- налоговые риски судебных органов государственной власти.

К рискам законодательного характера можно отнести: риск усиления налогового бремени на налогоплательщиков в результате принятия нормативных правовых актов, риск совершения налогоплательщиками ошибок вследствие частого изменения норм законодательства, риск образования (увеличения) уровня уклонения от уплаты налогов и сборов в результате принятия норм, усиливающих налоговое бремя налогоплательщиков, и др.

Риски, возникающие в процессе деятельности органов исполнительной власти, следует классифицировать в зависимости от сфер государственного управления:

- налоговые риски, возникающие в процессе деятельности налоговых органов, связанные с осуществлением функций по контролю и надзору в сфере налогов и сборов;
- налоговые риски, возникающие в процессе деятельности финансовых и экономических органов власти, связанные с формированием и реализацией государственной налоговой политики, прогнозированием и планированием налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, осуществлением письменных разъяснений по налоговым вопросам;
- налоговые риски, возникающие в процессе деятельности органов внутренних дел, связанные с участием в выездных налоговых проверках.

Ключевой риск, возможный к реализации в процессе деятельности судебных органов власти (арбитражных судов России и Конституционного суда Российской Федерации), заключается в принятии судом позиции, отличной от позиции финансовых и налоговых органов. К наиболее частым последствиям реализации риска относятся произведение возвратов средств из бюджетов, а также отсутствие зачисления сумм начисленных к уплате налоговыми органами налогов и сборов в бюджет.

При детальном изучении факторов, влияющих на объем поступлений региональных бюджетов, можно также выделить риски научно-технического, природно-географического, социально-демографического характера. Однако их проявление в Российской Федерации незначительно влияет на изменение уровня доходов бюджетов.

**В зависимости от источника возникновения** риски подразделяются на внутренние и внешние. Последствия реализации внутренних налоговых рисков оказывают влияние только на формирование доходов бюджета того субъекта Российской Федерации, в котором присутствовали указанные налоговые

риски. В данную подгруппу входят экономические риски, связанные с развитием региональной экономики и хозяйствующих субъектов данного региона, и правовые риски, обусловленные деятельностью региональных органов законодательной и исполнительной власти. Внешними могут быть политические, экономические и правовые риски, причем в зависимости от уровня возникновения они подразделяются на внутригосударственные и межгосударственные.

**В зависимости от возможности** предвидения риски могут быть прогнозируемыми и непрогнозируемыми. Данная классификация тесно связана с предыдущей. Внутренние риски являются прогнозируемыми, а внешние риски могут быть как прогнозируемыми, так и непрогнозируемыми. В частности, к непрогнозируемым внешним рискам относятся политические риски, правовые риски судебных органов власти экономические риски, возникшие в результате резкого изменения экономической ситуации и существенно повлиявшие на объем налоговых поступлений в краткосрочном периоде. Остальные правовые и экономические риски чаще всего являются прогнозируемыми, поскольку их обуславливающие факторы отражаются в документах стратегического планирования.

Управление налоговыми рисками заключается в возможности снижения степени вероятности возникновения рисков, в том числе посредством реализации превентивных мер, и нивелирования неблагоприятных последствий вследствие их наступления. Возможность управления рисками непосредственно связана с наличием соответствующих полномочий у органов государственной власти регионального уровня.

К управляемым рискам относятся риски, возникающие в процессе деятельности органов исполнительной власти (высшие исполнительные, финансовые и экономические органы государственной власти субъектов Российской Федерации) и органов законодательной власти субъектов Российской Федерации. Как правило, внутренние и прогнозируемые налоговые риски являются управляемыми, а внешние и непрогнозируемые — неуправляемыми.

Последствия проявления рисков могут быть:

- допустимыми, которые не приводят или приводят к незначительному снижению уровня налоговых поступлений в региональные бюджеты;
- критическими, финансовые потери региональных бюджетов по которым незначительны относительно общего объема налоговых поступлений;
- катастрофическими, влекущими значительное снижение объема налоговых поступлений.

В рамках стадии оценки последствий проявления рисков требуется также определить характер негативных последствий реализации рисков. Для органов государственной власти негативные последствия заключаются в отсутствии достижения не только фискальных целей, выражающихся в поступлении запланированного объема налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, но и целей экономического и социального характера.

Отсутствие достижения целей экономического характера заключается в недостаточном уровне стимулирования экономической активности на опре-

деленной территории и (или) определенных видов экономической деятельности посредством мер налогового стимулирования хозяйствующих субъектов и индивидуальных предпринимателей.

В составе последствий экономического характера в отдельную группу следует выделить негативные последствия инвестиционного характера, которые проявляются в случае отсутствия востребованности со стороны налогоплательщиков применения инвестиционных льгот, в результате чего такая мера государственной поддержки по развитию общественной инфраструктуры имеет низкую эффективность.

Ключевые последствия налоговых рисков социального характера выражаются в основном в отсутствии реального эффекта поддержки от предоставления налоговых льгот (например, наблюдается низкая популярность применения социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц среди потенциальных налогоплательщиков, обладающих правом воспользоваться указанными вычетами).

Представленная классификация налоговых рисков является основой для продолжения проведения исследования по разработке подходов по идентификации, управлению и оценке последствий проявления налоговых рисков публично-правовых образований регионального уровня. В перспективе автором планируется провести анализ практической деятельности органов государственной власти субъектов Российской Федерации по выполнению функций в сфере налогообложения с целью подтверждения достоверности и практической применимости разработанной классификации, а также определения новых видов налоговых рисков.