Чекулаева, Елена Николаевна. Управление налоговыми рисками в системе урегулирования отношений с налогоплательщиками - юридическими лицами : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Чекулаева Елена Николаевна; [Место защиты: Поволж. гос. технол. ун-т].- Йошкар-Ола, 2012.- 146 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/415

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Теоретические основы управления налоговыми рисками 10**

1.1. Налоговая политика государства и ее роль в снижении налоговых рисков 10

1.2. Категория "налоговый риск", ее значение в современной системе налогового администрирования 33

**2. Методический инструментарий управления налоговыми рисками и урегулирование налоговых отношений в системе налогового администрирования 49**

2.1. Управление налоговыми рисками в системе налогового администрирования 49

2.2. Методы управления налоговыми рисками налогоплательщиками 67

2.3. Формы налоговых отношений и их влияние на формирование обязательств налогоплательщиков 79

**3. Анализ и оценка эффективности управления налоговыми рисками в организациях - налогоплательщиках 90**

3.1. Сущность эффективного управления налоговыми рисками в организациях-налогоплательщиках 90

3.2. Методика анализа и оценки эффективности управления налоговыми рисками 108

Заключение 128

Литература

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** В рыночной экономике проблемы экономической неопределенности и риска требуют научно обоснованных решений, поскольку снижение налоговых поступлений в бюджет может провоцировать новые кризисные ситуации. Налоговое администрирование как система управления налоговыми отношениями, развивающаяся на основе "отраслевого" подхода, использования отраслевых бизнес-моделей налогообложения, тесно сопряжена с налоговыми рисками. В этой связи требуют переосмысления многие налоговые категории, принципы налогообложения, механизмы урегулирования отношений с налогоплательщиками.

Управление налоговыми рисками следует рассматривать как широкую сферу отношений налоговых органов и налогоплательщиков, в которой вопросы урегулирования отношений касаются всех уплачиваемых организациями налогов и проводимых налоговыми органами проверок. Обусловленность системы урегулирования отношений от факторов экономического, политического, географического размещения производства в регионах очевидна, поскольку регион с большими экономическим возможностями и ресурсной базой производства будет формировать консолидированные бюджеты намного выше бюджетов тех регионов, которые в силу объективных условий своего развития не могут обеспечить налоговыми доходами бюджетную систему. Налоговые риски в регионах, имеющих более низкий уровень экономического развития, выше, чем у высокоразвитых регионов. Естественно, что налогоплательщики, зарегистрированные на той или иной территории конкретных регионов, по-разному выстраивают свои системы управления налоговыми рисками.

Испытывая постоянную налоговую нагрузку, организации должны уметь управлять финансовыми результатами деятельности и влияющими на них рисками. Для этого требуются эффективная налоговая политика, налоговое планирование, которые позволяют контролировать и оптимизировать налоговую нагрузку организаций. Чем выше качество управления, тем меньше вероятность наступления налоговых рисков и их последствий, тем стабильнее достигнутые результаты деятельности и большие возможности наращивания капитала. Устойчивое развитие налогоплательщика на основе постоянного мониторинга рисков является, в свою очередь, залогом сохранения и увеличения налоговой базы уплачиваемых им налогов и увеличения налоговых доходов бюджетов всех уровней.

Недостаточное количество исследований в этой области не позволяет сформировать научно обоснованный инструментарий управления рисками и урегулировать отношения с налогоплательщиками на новом качественном уровне. Вышеизложенное свидетельствует об актуальности рассматриваемой проблемы управления налоговыми рисками и вопросов урегулирования отношений с налогоплательщиками .

**Степень изученности проблемы.** Теоретической и методологической базой исследования послужили труды авторов, заложивших основу современных налоговых систем и налоговых отношений, таких как Дж.М.Кейнс, А.Лаффер, Д.Рикардо, А.Смит, А.А.Соколов, И.И.Янжул. Основные положения по проблеме управления налоговыми рисками в организациях рассмотрены в работах отечественных налоговедов О.В. Гордеевой, Д.Н. Тихонова, Г.А. Циркуновой, Д.М. Щекина, Л.П. Гончаренко, Шевелева А.Е., а также зарубежных исследователей, среди которых наибольшую известность получили работы Т.Л.Бартона, М.Л.Шеннира, У.Г.Энесберга.

Проблемам налогообложения в Российской Федерации посвящены работы И.М. Александрова, А.В. Брызгалина, И.В. Горского, Л.И. Гончаренко, И.А. Майбурова, Л.П. Павловой, Н.Ф.Полякова, А.В. Толкушкина, М.В. Романовского, Д.Г. Черника, Е.П. Фомина, Ф.Ф. Ханафеева и других в части исследуемых в диссертации вопросов.

Высоко оценивая результаты, достигнутые в работах вышеперечисленных авторов, необходимо, недостаточную изученность теории и методического инструментария урегулирования отношений с налогоплательщиками, критериев эффективного управления налоговыми рисками как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков. Отсутствие специальных и системных научных и методических разработок по рассматриваемой проблеме, а также востребованность методических рекомендаций со стороны практики обусловили актуальность выбранной темы исследования.

Актуальность и недостаточная разработанность проблемы позволила сформулировать цели и задачи исследования, определить его структуру.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является решение важной научной задачи, заключающейся в обосновании и разработке комплекса теоретических и организационно-методических вопросов по совершенствованию методов эффективного управления налоговыми рисками в отношениях с налогоплательщиками - юридическими лицами.

В соответствии с поставленной целью в работе определены следующие задачи:

выявить проблемы и теоретически обосновать необходимость управления налоговыми рисками в системе урегулирования отношений с налогоплательщиками;

уточнить содержание категории "налоговый риск" и определить ее в системе урегулирования отношений с налогоплательщиками;

систематизировать подходы к управлению налоговыми рисками и выделить наиболее эффективные методы для применения их в системе налогового администрирования и в системе управления организации-налогоплательщика;

определить порядок и последовательность реализации этапов управления налоговыми рисками;

выявить влияние факторов на величину налоговых рисков, определить организационные и методические особенности управления ими в системе урегулирования отношений с налогоплательщиками;

разработать методическое обеспечение для более эффективного управления налоговыми рисками;

- разработать методику анализа и оценки эффективности управления нало  
говыми рисками в организациях.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальностей ВАК 08.10.00.- "Финансы, денежное обращение и кредит", в части пунктов: п. 2.9 "Концептуальные основы, приоритетыналого-войполитикииосновныенаправленияреформированиясовременнойроссий-скойналоговойсистемы", п. 3.19 "Теория принятия решений и методы управления финансовыми и налоговыми рисками".

**Предметом диссертационного исследования** являются налоговые отношения государства и налогоплательщиков, системы и механизмы урегулирования налоговых отношений.

**Объектом диссертационного исследования** является методический инструментарий управления налоговыми рисками, используемый налоговыми органами в системе налогового администрирования, а также методы снижения рисков в управлении организациями - налогоплательщиками.

**Теоретической и методологической основой** диссертационного исследования послужили труды отечественных и зарубежных авторов, в которых исследованы проблемы управления налоговыми рисками, развития налоговых отношений, формирования условий для повышения качества налогового администрирования в части управления налоговыми рисками. Использована действующая нормативно-правовая база по налогообложению, материалы периодических изданий, научных монографий. В процессе исследования применялись общенаучные методы: исторический и логические подходы к оценке экономических явлений, синтез и анализ, метод причинно-следственной связи и сравнение.

Информационную базу исследования составили статистические данные Федеральной налоговой службы России (ФНС России) и данные внутренней отчетности региональных налоговых органов, регламенты деятельности налоговых органов в сфере урегулирования отношений с налогоплательщиками, нормативно-правовые документы в области налогообложения организаций - юридических лиц, отчетность организаций, используемая налоговыми органами для анализа налогоплательщиков, материалы Минфина России, Росстата, опубликованные и размещенные в глобальной сети Интернет.

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в уточнении и развитии теоретико-методологических положений по управлению налоговыми рисками и формированию его методического обеспечения в системе урегулирования отношений с налогоплательщиками - юридическими лицами.

В работе получены и выносятся на защиту следующие результаты, характеризующиеся научной новизной и практической значимостью:

- дано авторское понятие управления налоговыми рисками в системе урегу  
лирования отношений с налогоплательщиками как совокупности действий на  
логовых органов, направленных на предупреждение возникновения налоговых  
рисков и обеспечение эффективного контроля налогоплательщиков; сформули  
рован концептуальный подход к управлению налоговыми рисками, предпола-

гающий организацию и методическое обеспечение самостоятельной подсистемы управления рисками в системе налогового администрирования;

выявлены организационные и методические особенности управления налоговыми рисками, связанные с процессом налогообложения в результате действий как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков; выделены внешние и внутренние факторы, влияющие на величину налогового риска (информационных, технических, организационных, социальных, политических, экономических); рассмотрены возможные причины возникновения налоговых рисков и определены принципы предосторожности;

выявлены особенности управления налоговыми рисками в системе налогового администрирования, обусловленные совершенствованием налоговой политики государства в посткризисный период, необходимостью качественного развития аналитической и прогнозной работы налоговых органов;

уточнено содержание методического инструментария управления налоговыми рисками, включающего: метод дополнительного документального подтверждения, метод судебного прецедента, метод налоговой "подушки безопасности"; раскрыты формы налоговых отношений и их влияние на формирование обязательств налогоплательщиков;

дано определение эффективного управления налоговыми рисками для налогоплательщиков и для налоговых органов как эффективного проведения процедур и достижения оптимальных результатов управленческой деятельности, которые обеспечены максимальным эффектом от урегулирования налоговых отношений; раскрыта поэтапная процедура принятия управленческих решений в области эффективного управления налоговыми рисками;

разработана методика анализа и оценки налоговых рисков организаций на основе результатов камеральной налоговой проверки.

**Теоретическое значение проведенного исследования** заключается в комплексном решении вопросов теории, организации и методики управления налоговыми рисками в региональной системе урегулирования отношений с налогоплательщиками .

**Практическая значимость проведенного исследования** состоит в использовании предложенных подходов и разработанного методического инструментария по управлению налоговыми рисками в практической деятельности налоговых органов и налогоплательщиков. Материалы исследования могут быть применены при совершенствовании отдельных норм налогового законодательства, разработке программ для подготовки, переподготовки и повышения квалификации специалистов в области налогов и налогообложения.

**Апробация результатов проведенного исследования.** Основные положения диссертации докладывались и получили положительную оценку на Всероссийской междисциплинарной научно-практической конференции с международным участием "Инновационные ресурсы и национальная безопасность в эпоху глобальных трансформаций"- г. Йошкар-Ола. МарГТУ, 2012 г.; на Всероссийской научной конференции студентов и молодых ученых "Вызовы современности и гуманитарная подготовка инженерных кадров"-Йошкар-Ола, МарГТУ, 2011 г., 2012 г; на Международной молодежной научной конференции

по естественнонаучным и техническим дисциплинам "Научному прогрессу -творчество молодых" - г. Йошкар-Ола, МарГТУ, 2012 г.; на Региональных научно-практических конференциях: "Управление конкурентоспособностью региона: стратегии, модели, информационно - аналитическое обеспечение - г. Йошкар-Ола, МарГТУ, 2011 г.; "Актуальные вопросы теории и практики современного управления"- г. Йошкар-Ола, МарГТУ, 2012 г., "Социально-гуманитарные науки и практики в XXI веке: Из опыта молодежных исследований (Инновации в современном обществе)" - г. Йошкар-Ола, ПГТУ, 2012 г.

Результаты исследования используются в деятельности Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Йошкар-Оле, а также приняты к внедрению для эффективного управления налоговыми рисками в ООО "ЕВРОФУД" (г. Йошкар-Ола). Теоретические и методические положения используются для проведения лекционных и практических занятий кафедрой налоги и налогообложение ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный технологический университет" по учебным дисциплинам: "Налогообложение юридических лиц" и "Налогообложение физических лиц".

**Публикации по теме диссертации.** Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 10 публикациях авторским объемом 4,0 п.л., среди которых 3 научные статьи опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура работы. Диссертация содержит введение, три главы, заключение, список использованных источников, иллюстрирована рисунками, таблицами, приложениями и имеет следующую структуру:

Введение

**1. Теоретические основы управления налоговыми рисками**

1. Налоговая политика государства и ее роль в снижении налоговых рисков
2. Категория "налоговый риск", ее значение в современной системе налогового администрирования

**2. Методический инструментарий управления налоговыми рисками и  
урегулирование налоговых отношений в системе налогового администри  
рования**

1. Управление налоговыми рисками в системе налогового администрирования
2. Методы управления налоговыми рисками налогоплательщиками

2.3. Формы налоговых отношений и их влияние на формирование обяза  
тельств налогоплательщиков

**3. Анализ и оценка эффективности управления налоговыми рисками в  
организациях** - **налогоплательщиках**

1. Сущность эффективного управления налоговыми рисками в организациях-налогоплательщиках
2. Методика анализа и оценки эффективности управления налоговыми рисками

Заключение Приложение

## Категория "налоговый риск", ее значение в современной системе налогового администрирования

Для обеспечения процесса постоянного поступательного экономического развития, решения социальных проблем общества государство использует методы воздействия на экономику: - командно-административный метод - это метод управления экономикой, основанный на принуждении, приказах, постановлениях, инструкциях, законах; - рыночный метод, действие этого метода основано на учете экономических интересов. Основная сфера распространения - рыночная экономика.

Рыночная экономика не означает, что государство устраняется от процессов управления и регулирования, а, напротив, в период создания основ механизма рыночных отношений (современный этап развития российской экономики) усиливается регулирующая роль государства в развитии экономики. Первым, кто сделал соответствующий прогноз, был экономист А. Вагнер. Его расчеты и теоретические выкладки считались поистине революционными, так как он одним из первых разделил экономику на два сектора -государственный и частный и сформулировал закон возрастающей государственной активности. В соответствии с этим законом во всех странах, где быстро развиваются рыночные отношения, государственные расходы должны увеличиваться. По мнению А. Вагнера, в условиях рынка именно государственная финансовая политика определяет социальный и научно-технический прогресс. Вместе с тем эти процессы не должны вмешиваться в производственно-финансовую деятельность хозяйствующих субъектов. Государство должно создать необходимые условия для функционирования ры ночных механизмов и с их помощью регулировать экономические процессы.

Важнейшим инструментом государства в реализации поставленных целей является налоговая политика, которая представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов [70].

Она влияет практически на все социально-экономические сферы страны и неразрывно связана со многими элементами государственного управления: кредитно-денежной политикой, ценообразованием, структурной реформой экономики, торгово-промышленной политикой. Главным направлением налоговой политики, в конечном счете, является обеспечение экономического роста. Именно с экономическим ростом связываются показатели развития производства и его эффективности, возможности повышения материального уровня и качества жизни.

История развития налоговой политики свидетельствует, что налоги могут быть не только источником пополнения бюджетов, но и инструментом регулирования тех или иных социально-экономических процессов.

Теория налогов развивается и совершенствуется по мере развития экономики, укрепления государства, расширения его функций и усиления воздействия на развитие экономики. Длительное время в экономике преобладала классическая теория налогообложения, в соответствии с которой налогам отводилась чисто фискальная роль пополнения доходов государства. Основоположник научной теории налогообложения А. Смит дал определение понятия налоговой системы, сформулировал необходимые условия для ее формирования и выдвинул четыре основных принципа налогообложения: равномерность, определенность, удобство уплаты и дешевизна налогового администрирования. Дальнейшее развитие учение А.

Смита получило в трудах Д. Рикардо, Дж. Милля и др. Вместе с тем все теоретические рассуждения и научная полемика тех лет сводились, как правило, к тому, что выполнение налогами их основного предначертания -пополнения государственной казны должно осуществляться на принципах равенства и справедливости.

Среди новых научных теорий налогообложения наиболее существенную роль в формировании налоговой политики стран с развитой рыночной экономикой сыграли два основных направления экономической мысли: кейнсианское и неоклассическое [84].

Основоположником кейнсианской теории является английский экономист Дж. М. Кейнс обосновал необходимость вмешательства государства в процессы регулирования экономики, основанной на рыночных отношениях. Концепция Дж. М. Кейнса исходит из того, что высокие темпы развития экономики должны базироваться на расширении емкости рынка и связанном с ним увеличении массового потребления. В отличие от своих предшественников, считавших основой национального богатства лишь бережливость, Дж. М. Кейнс считал, что важную роль в достижении этой цели играет еще и предприимчивость. Согласно его теории экономический рост зависит от наличия достаточных сбережений в условиях полной занятости. В противном случае даже наличие достаточных сбережений не гарантирует роста производства, поскольку они в этом случае являются пассивным доходным источником и не используются в качестве инвестиционного источника. Серьезная роль, по мнению Дж. М. Кейнса, в регулировании этих процессов должна отводиться налогам. Для того чтобы сбережения стали генератором экономического роста, их надо изымать с помощью налогов и через бюджетную систему использовать в качестве ресурса для инвестиций. Исходя из этого постулата была обоснована необходимость достаточно высоких и прогрессивных ставок налогообложения.

## Управление налоговыми рисками в системе налогового администрирования

Регулятивная функция риска имеет две формы: конструктивную и деструктивную. Выработка новых подходов к применению законодательства для снижения налогов, стимулирование освоения новых, но общественно значимых областей бизнеса, освоение новых методов снижения налогового риска способствует развитию творческого, нестандартного мышления - это реализация конструктивной формы регулятивной функции налогового риска. Однако если предприятие начинает регулировать свои налоговые риски путем ухода от налогообложения, то это деструктивный путь, приводящий к дестабилизации экономической жизни и предприятия, и общества в целом.

Защитная функция имеет два аспекта: историко-генетический и социально-правовой. Историко-генетическая защитная функция проявляется в том, что предприятие ищет средства и формы защиты от возможных нежелательных последствий налогового риска, например, во многих крупных и средних предприятиях работают штатные сотрудники и отделы, занимающиеся только налоговыми проблемами, для выявления налоговых ошибок используются услуги аудиторов и консалтинговых фирм, развиваются налоговый менеджмент, налоговая оптимизация. Согласно п. 2.5 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу современный бухгалтер должен обладать таким профессиональным уровнем, который бы позволял использовать анализ рисков при принятии экономических решений. Социально-правовая защитная функция налогового риска направлена на создание благоприятной среды для инициативной деятельности бухгал тера и обеспечения ему права на риск. Специфика работы бухгалтера заключается в принятии решений, влияющих на объекты налогообложения, ошибки по формированию которых наказываются штрафными санкциями. Статьями 111, 112 НК РФ впервые введены исключения и смягчение вины лица в совершении налогового правонарушения, если это лицо приняло все надлежащие меры для выполнения своих обязательств, но возникли обстоятельства, помешавшие ему в этом выполнении.

Аналитическая функция налогового риска реализуется в процессе разработки оптимального варианта налогообложения, проведения анализа налогового риска и управления им.

Таким образом, следует учитывать двойственный характер влияния налогового риска, то есть наряду с отрицательными последствиями он может способствовать повышению эффективности расходования денежных ресурсов предприятия. Чтобы адекватно управлять налоговым риском на предприятии, необходимо риск идентифицировать (для этого следует классифицировать риск и выявить факторы, влияющие на его величину), оценить величину риска и значимость последствий его проявления, а затем принять соответствующие меры по его управлению, при необходимости внося корректировки (рис. 4). На этапе идентификации выявляются все возможные риски (группы рисков), каждый из них оценивается по величине и последствиям, к которым он,может привести. Границу значимости рисков определяет предприниматель (управляющий риском). Для группы значимых рисков определяются методы управления, затем осуществляются применение выбранных методов и оценка полученных результатов. Наличие обратной связи позволяет получить информацию о ходе процесса управления и о состоянии объекта управления после применения выбранных методов.

Анализ риска включает сбор и обработку данных по аспектам риска, качественный и количественный анализ риска. Качественный анализ предполагает выявление источников и причин риска, этапов и работ, при выполнении которых возникает риск, то есть установление потенциальных зон риска; идентификацию всех возможных рисков; выявление практических выгод и возможных негативных последствий, которые могут наступить при реализации содержащего риск решения. Количественный анализ предполагает численное определение отдельных рисков и риска проекта (решения) в целом. На этом этапе определяются численные значения вероятности наступления рисковых событий и их последствий, осуществляется количественная оценка уровня риска, определяется также допустимый в данной конкретной обстановке уровень риска.

Мониторинг и контроль следят за идентификацией рисков, определяют остаточные риски, обеспечивают выполнение плана рисков и оценивают его эффективность с учетом понижения риска. По результатам мониторинга могут быть: - откорректированы реализуемые мероприятия или разработаны дополнительные; - внесены изменения в локальные нормативные акты Общества, предусматривающие процедуры и механизмы по управлению рисками; - разработаны методики и процедуры управления налоговыми рисками в соответствии с критериями внутренних стандартов и требованиями налогового законодательства; - подготовлена презентация по системе управления налоговыми рисками; - подготовлен свод и предоставлена информация по налоговым рискам для консолидированной отчетности компании.

Качественный контроль выполнения предоставляет информацию, помогающую принимать эффективные решения для предотвращения возникновения рисков. Поэтому работа по созданию условий для реализации программы снижения налоговых рисков должна включать: - устранение или максимальную минимизацию противоречий в российском налоговом законодательстве; - компетентную экспертизу изменений, вносимых в российское законодательство о налогах и сборах; - полную оценку влияния предполагаемых изменений в российское налоговое законодательство на деятельность хозяйствующих субъектов, на налоговое бремя и физических, и юридических лиц; - полную оценку потерь для российской бюджетной системы в результате предполагаемых изменений налогового законодательства; - постоянный мониторинг законодательства о налогах и сборах с целью выявления в нем противоречий.

Для теоретического осмысления сущности налоговых рисков и их практической роли в системе налоговых отношений необходимо рассмотреть их экономическую и правовую природу, проанализировать причины их возникновения и определить возможные направления их снижения.

## Формы налоговых отношений и их влияние на формирование обязательств налогоплательщиков

Риски налогового контроля. Они существенно зависят от уровня активности налогоплательщика в отношении минимизации налогов. У законопослушного налогоплательщика риски налогового контроля достаточно невелики и скорее сводятся к возможности появления и обнаружения налоговыми органами случайных ошибок налогового учета. У налогоплательщиков, которые предпринимают активные действия по минимизации налогов, эти риски существенно возрастают;

Риск увеличения налогового бремени может быть распространен и на налогоплательщиков, и на государство. В частности, действия государственных органов по увеличению налоговых ставок, введению новых видов налогов, отмене налоговых льгот неизбежно приводят к увеличению налоговой нагрузки как на экономику в целом, так и на соответствующие категории налогоплательщиков.

Риск уголовного преследования распространяется на налогоплательщиков - физических лиц и на должностных лиц налогоплательщиков - юридических лиц. Он связан с вероятностью возбуждения уголовного дела в связи с незаконной минимизацией налогообложения в особо крупных размерах, подпадающих в соответствии с УК РФ под уголовную ответственность..

Определяя источники возникновения неопределенности (категорий рисков) при рассмотрении налоговых рисков налогоплательщиков, О.В. Гор-деева выделяет: - информационные риски; - риски процесса; - риски окружения; - репутационные риски. Под информационными рисками ею понимается неопределенность, возникающая вследствие необходимости осуществления налоговых оценок (например, риск неоднозначного толкования закона налогоплательщиком и налоговым органом). Риски процесса - это группа рисков, связанных с неверным исполнением налоговых обязательств, ошибками в налоговом учете или налоговом планировании. Рыски окружения возникают в результате право применения налогового законодательства налоговыми органами и судами.

Репутационные риски связаны с возможным несением ущерба репутации компании, а, следовательно, уменьшением числа клиентов из-за формирования в обществе негативного представления о финансовой устойчивости компании, качестве оказываемых ею услуг или характере деятельности в целом. Такая классификация позволяет представить риски по местам их возникновения, но без взаимосвязи со сферами деятельности.

В научной литературе можно встретить характеристику налоговых рисков, возникновение которых авторы связывают с информационными, организационными, техническими, экономическими, социальными и политическими факторами. Рассмотрим их.

Информационные факторы. Недостатки и искажения информации достаточно часто становятся причиной возникновения налоговых рисков. В значительной степени их появление обусловлено сегодня не отсутствием информации, а сложностью ее толкования. Сложность точного юридического описания механизма налогообложения, недостатки юридической техники, пробелы и противоречия, существующие в налоговом законодательстве, до сих пор достаточно часто являются причинами разного толкования норм налогового законодательства со стороны участников налоговых отношений.

Кроме того, наличие у поставщиков признаков "фирмы-однодневки" налоговые органы зачастую вменяют в вину покупателю товаров. Так что сложность получения информации о проблемности поставщика так же может быть потенциальным фактором появления налогового риска.

Организационные факторы. Проблемы взаимодействия структурных подразделений организации так же служат фактором налогового риска: не 45 своевременное получение бухгалтерией информации о заключении сделок может привести к нарушению налогового законодательства. К числу организационных факторов следует так же отнести не достаточную квалификацию работников, ответственных за вопросы налогового планирования, исчисления и уплаты налогов.

Технические факторы. Сложность порядка исчисления и уплаты налогов порождает непреднамеренные ошибки налогоплательщиков или налою-вых агентов. Трудно вести раздельный учет операций, по-разному облагаемых, при отсутствии единого методического аппарата на законодательном уровне, специализированной техники.

Экономические факторы. Решение задач социально-экономического регулирования может потребовать изменения налогового законодательства, в том числе установления или отмены налогов, изменения порядка их исчисления и уплаты, корректировки налоговых ставок и льгот, что в свою очередь может стать фактором появления налоговых рисков.

Сложность действующего механизма исчисления и уплаты основных налогов приводит к появлению значительных затрат на соблюдение обязанностей налогоплательщика. Попытки сэкономить чреваты увеличением налоговых рисков. Высокие затраты на налоговый консалтинг, аудит и ведение налоговых споров так же следует отнести к категории экономических факторов.

Данное положение справедливо и в отношении налоговых рисков "власти" Социальные факторы В ряду социальных причин налоговых рисков некоторые авторы выделяют квазилубличный интерес (социальный ишерес российской бюрократии, направленный на создание условий по обеспечению неформального господства бюрократии над остальным обществом), а так же "административную ренту" (то есть получение на системной основе выюд (взяток), связанных с использованием административного положения)

## Методика анализа и оценки эффективности управления налоговыми рисками

В данном случае снижение налоговых рисков достигается за счет конкретизации тех документов, которые должны быть у налогоплательщика по законодательству, в данном случае проводится учетная политика для целей налогообложения. Также, например, если налогоплательщик в акте оказанных услуг очень подробно детализирует, какие услуги оказаны, кем и когда, то это будет способом снижения налоговых рисков, но не посредством метода дополнительного документального подтверждения.

Кроме того, метод дополнительного документального подтверждения ничего общего не имеет с каким-либо иным оформлением проводимых операций. Так, отнести расходы на обучение к профессиональной переподготовке или повышению квалификации можно при наличии двух признаков: если у образовательной организации есть лицензия; если исходный образовательный уровень работника не изменяется, а по окончании обучения сотрудник получает итоговый документ (аттестат, удостоверение о повышении квалификации, свидетельство о присвоении более высокого разряда). Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что при отсутствии хотя бы одного из этих признаков обучение лучше оформить как получение фирмой консультационных или информационных услуг. Таким образом можно избежать налоговых рисков [55]. Иное документальное оформление хозяйственных операций будет правомерно только в том случае, если меняется не только документальное оформление, но и существо хозяйственной операции (например, характер оказываемых услуг). Если этого не происходит, то имеет место искусственное создание видимости иных операций.

Метод дополнительного документального подтверждения основан на том, что в случае возникновения налогового спора и рассмотрения этого спора в арбитражном суде налогоплательщик будет вправе представлять не только первичные документы, предусмотренные законодательством, но и любые другие документы, подтверждающие его позицию. Поэтому, например, экспертное экономическое заключение известного ученого, доктора экономических наук об экономической целесообразности для налогоплательщика услуг по управлению может послужить основанием для признания судом того, что затраты налогоплательщика по оплате услуг по управлению были экономически обоснованными. Налогоплательщик (поскольку отсутствуют такие запреты и в НК РФ) вправе представлять такие документы налоговому органу, рассчитывая на принятие решения по результатам налоговой проверки с их учетом.

Метод дополнительного документального подтверждения должен быть направлен на подтверждение тех обстоятельств, по которым у налогоплательщика возникают налоговые риски, - деловой цели сделок, экономической оправданности затрат. В качестве доказательств могут использоваться различные документы, особенности которых определяются в каждом конкретном случае спецификой хозяйственной операции. Такими документами, в частности, могут быть:

Следует подчеркнуть, что метод дополнительного документального подтверждения может применяться только в том случае, если дополнительно составляемые документы отражают реальное существо хозяйственных операций, в противном случае будет иметь место незаконное формирование недостоверной доказательственной базы.

Метод судебного прецедента. Метод судебного прецедента возник довольно давно - еще в 90-е гг. XX в. и используется для преодоления неопределенности, возникшей у налогоплательщика.

Для налогоплательщика риск неопределенности налогового законодательства опасен тем, что налоговые органы могут объявить незаконным исчисление налогов, которое налогоплательщик рассматривал как законное, полагаясь на "благоприятную" трактовку норм налогового законодательства и тех обстоятельств, которые имеют отношение к налогоплательщику.

Метод судебного прецедента состоит в том, что для устранения налоговых рисков налогоплательщик первоначально платит налог, а затем сдает уточненную налоговую декларацию и требует вернуть из бюджета излишне уплаченный налог. В этом случае, если ситуация будет разрешена судом не в пользу налогоплательщика, он уже не понесет неблагоприятных правовых последствий, так как налог уплачен. Это особенно важно в связи с уголовной ответственностью - в данном случае никаких оснований для нее не будет. Если же налогоплательщик выиграет суд, то он сможет вернуть себе излишне уплаченный налог. Таким образом, в этой ситуации налогоплательщик отвлекает из оборота на какое-то время денежные средства и несет затраты на ведение судебного процесса, однако устраняет для себя налоговые риски.