

## ТРАНСФОРМАЦИЯ РИСКОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Показана взаимосвязь рисков налогоплательщиков и налоговых органов. Рассмотрены новые направления рисков налоговых органов, возможность их выявления и пресечения с учетом последних исследований в области налогового администрирования.

*Ключевые слова:* налоговый контроль; финансовая отчетность; управление рисками; новые направления рисков объектов налогового контроля; агрессивное налоговое планирование.

**S. K. SODNOMOVA**  
PhD in Economics, Associate Professor,  
Baikal State University of Economics and Law

## TRANSFORMATION OF RISKS WHILE EXERCISING TAX CONTROL

The article shows the interdependence of risks of taxpayers and those of tax authorities. The author studies new types of tax authorities' risks and the possibility for their detection and prevention taking into account the latest researches in the sphere of tax administration.

*Keywords:* tax control; financial accounting; risk management; new trends of risks of tax control objects; aggressive tax planning.

Налоговый контроль — это контроль, проводимый на предмет соответствия налогов, исчисленных и уплаченных в бюджетную систему, законодательно определенным правилам исчисления и уплаты. В силу информационной асимметрии возникают налоговые риски налогоплательщиков, т. е. вероятность возникновения такой ситуации, когда налогоплательщик может понести убытки в результате неправильного понимания воли законодателя. Причиной информационной асимметрии, по мнению Дж. Стиглица, является то обстоятельство, что разные люди знают разное [2, с. 558]. Провозглашенный еще А. Смитом принцип определенности в налогообложении не может быть реализован из-за невозможности прописать все варианты в законе. Об этом указывал еще древнегреческий философ Аристотель.

Возможность многовариантности толкования норм законодательства позволяет налогоплательщикам осуществлять налоговое планирование. В современных условиях акцентируется внимание на проводимое

налогоплательщиками, так называемое, агрессивное налоговое планирование. Данный термин введен Сеульской декларацией Форума налогового администрирования<sup>1</sup> в 2006 г. и закреплен в 2008 г. на очередной сессии форума в Кейптауне (ЮАР), участие в котором приняли 45 государств, в том числе и Россия, а также 4 международные организации. Было решено, что под агрессивным налоговым планированием понимается совокупность двух аспектов (элементов):

– планирование, включающее принятие налогоплательщиком таких налоговых решений, которые хотя и обоснованны, но могут, тем не менее, повлечь ненамеренные и неожиданные налоговые последствия, отличные от предложенных законодателем;

– создание благоприятной для налогоплательщика налоговой ситуации за счет наличия неопределенности в существенных вопросах налогообложения, значение которым придает закон [1].

<sup>1</sup> Forum on tax administration. — URL : <http://www.oecd.org/tax/>.

Там же было признано, что агрессивное налоговое планирование представляет собой риски для налоговых органов при взимании налогов, установленных законодательством. Таким образом, риски налогоплательщиков и налоговых органов взаимосвязаны.

Риски налоговых органов — это риски неисполнения налогового законодательства в должной мере и той интерпретации, в какой желает законодатель. На налоговые органы возложена обязанность требования соблюдения законодательства, и в этой связи значимость приобретают новые направления выявления рисков объектов налогового контроля.

Управление рисками представляет собой структурированный процесс, состоящий из идентификации, оценивания, ранжирования и пресечения рисков несоблюдения налогового законодательства (например, осуществление деятельности без регистрации, подача декларации позже установленного срока). Как и управление рисками вообще, это должен быть процесс, который включает определенные меры по поддержке совершенствования процесса принятия решений.

Многие налоговые органы прибегают к сегментации налогоплательщиков с аналогичными характеристиками (например, крупный, средний, малый бизнес, микробизнес, некоммерческие организации и т. д.) и определению соответствия рисков на сегментном уровне, а затем разделяют риски на крупные и менее серьезные, выявляют причины, возможные последствия и вероятности того, что эти последствия будут иметь место при отсутствии превентивных мер.

Снижению рисков налоговых органов способствует направленность работы с крупным бизнесом, дающим наибольшие поступления в бюджет. Ориентация на укрепление доверительных отношений, качественное обслуживание клиентов-налогоплательщиков имеет важное значение в обеспечении высокого уровня добровольности при соблюдении налогового законодательства. Что касается среднего и мелкого бизнеса, то определяющую роль в их налоговом поведении играют те, кто помогает им управлять финансовыми аспектами своего бизнеса, включая фирмы, предоставляющие бухгалтерские услуги. Взаимодействие с этими заинтересованными сторонами могло бы помочь обеспечить более строгое соблюдение законодательства.

Все большее внимание уделяется администрированию крупнейших налогоплательщиков. Проверять их сложно из-за глобального присутствия, сложной структуры владения и частой реструктуризации. Проведенные ранее исследования позволяют в силу неопределенности многих факторов, влияющих на процесс налогообложения, рекомендовать бизнесу создавать некоторый резерв переплату налогов в рамках системы управления налоговыми рисками [3]. Однако изучение мирового опыта, в частности деятельности Налоговой службы США, свидетельствует, что со временем такого рода подушки становятся своеобразными налоговыми убежищами.

Казначейство США определяет налоговое убежище как сделку или договоренность, которая порождает налоговые убытки у государства. При этом компании, использующие его, не подвергают себя экономическим потерям и рискам, поскольку «очень трудно измерить отсутствие дохода» [6]. Казначейство не может оценить объем доходов, недополученных в результате использования налоговых убежищ. По различным источникам, корпоративные налоговые убежища могут стоить правительству США около 10 млрд дол. каждый год.

Интерес представляет работа П. Лисовского «Поиск убежищ: эмпирическое моделирование налоговых убежищ и исследование их зависимости от размера обязательного налогового резерва» [5], благодаря которой обнаружение убежища по налогу с доходов корпорации стало намного более доступным. Используя конфиденциальную информацию, полученную от отдела по изучению налоговых убежищ Налоговой службы США, П. Лисовский смог выявить признаки уклонения компании от налогов. Выяснилось, что к таким фирмам можно отнести компании по ряду признаков:

- наличие дочерних предприятий;
- регистрация в налоговых гаванях;
- покровители из государственных органов;
- проведение крупных внешнеторговых операций;
- сложные финансовые схемы;
- судебные убытки.

Также была установлена эмпирическая связь между использованием налоговых убежищ и налоговой подушки, являющейся ре-

зервом налогового обязательства, которую фирмы используют, чтобы сообщить о своей неуверенности в применении налоговых льгот в финансовой отчетности, так как налоговая подушка связана напрямую не только с налоговыми рисками, но и с использованием налогового укрытия. На наш взгляд, данное обстоятельство может существенно скорректировать работу налоговых органов в части выявления уклонений от уплаты налогов.

Исследование П. Лисовского доказывает, что значительная часть налоговой подушки, с большой степенью вероятности, связана с налоговыми убежищами. Этот факт позволяет предположить, что финансовая прибыль и, соответственно, размер налога имеют зависимость от налогового убежища. Данные аргументы очень важны, так как, опираясь на финансовую отчетность, которая находится в открытом доступе, есть вероятность выявления информации о налоговых убежищах. До исследования П. Лисовского доказательства того, что налоговые убежища влияют на финансовую отчетность через налоговую подушку, носили в основном эпизодический характер.

К рискам налоговых органов, на наш взгляд, необходимо отнести и банковский сектор, через который происходит и без участия которого практически невозможен перелив капитала. Деятельность фирм однодневок, являющихся основой теневого бизнеса, невозможна без участия банков. В исследовании, проведенном Центральным банком РФ, показано, что в 2011 г. 239 тыс. российских фирм не заплатили в бюджет ничего<sup>1</sup>.

Отсутствие банковского кодекса профессиональной этики в России, принятого всем банковским сообществом, негативно оценивается с точки зрения прозрачности банковских операций на предмет участия банков в схемах уклонения от уплаты налогов. Введенный Федеральный закон «О национальной платежной системе», обязавший интернет-платежные системы и системы денежных переводов работать только через кредитные организации, подводит все платежи под за-

конодательное регулирование, в том числе и под действие Налогового кодекса РФ, тем самым еще более акцентируя внимание налоговых органов на роль банковского сектора в соблюдении требований налогового законодательства.

Создание и использование кэптивов, применение перестрахования может косвенно свидетельствовать о применении агрессивного налогового планирования, учитывая, что капитал в современных условиях весьма легко перевести, благодаря современным информационным технологиям.

К зоне риска налоговых органов можно также отнести и функционирование рынка ценных бумаг и производных финансовых инструментов. Так, американские налогоплательщики используют льготный налоговый режим, предоставляемый им по выплатам дивидендов отечественных и некоторых зарубежных фирм, с целью уменьшения своих налоговых обязательств. Закон о росте занятости и координированном снижении налогов (JGTRRA), принятый в 2003 г., обеспечил относительно небольшую налоговую льготу по определенным иностранным дивидендам, что, в дальнейшем, сильно повлияло на выбор портфеля ценных бумаг иностранных эмитентов американскими частными инвесторами. Данный закон в корне изменил режим налогообложения на дивиденды на индивидуальном уровне, установив, что они будут облагаться налогом по такой же ставке, как и личные доходы с капитала. Налоговая льгота была увеличена за счет соответствующего сокращения темпов прироста капитала до максимума в 15 %. Дивиденды, выплаченные отечественными и некоторыми иностранными корпорациями, получили право на льготный тариф налогообложения.

М. А. Десаи из Гарвардского университета в соавторстве с Д. Дхармапала исследовали как пониженное налогообложение дивидендов, выплачиваемое корпорациями из стран налогового соглашения, повлияло на выбор инвестиционных портфелей физическими лицами [4].

В этом беспрецедентном законе (JGTRRA) ограничены налоговые льготы, предоставляемые иностранным корпорациям, которые удовлетворяют одному из трех критериев: собственность, рынок и договор. Первые два критерия (собственность и рынок) за-

<sup>1</sup> Распределение коммерческих организаций по доле их платежей в расширенный бюджет Российской Федерации в общем объеме их платежей, проходивших через платежную систему Банка России в 2011 г. — URL : [http://www.cbr.ru/analytics/print.asp?file=mci\\_2011.htm](http://www.cbr.ru/analytics/print.asp?file=mci_2011.htm).

трагируют дивиденды от корпораций, принадлежащих резидентам США, и дивиденды от корпораций, чьи акции продаются в США. В соответствии с третьим критерием (договор) право на налоговые льготы имеют только корпорации, расположенные в одной из 52 стран, указанных Налоговой службой США, т. е. страны с эффективным ограничением на льготы и соглашением по обмену информацией. Таким образом, дивиденды от корпораций, расположенных в большинстве европейских стран, получили благоприятный режим налогообложения, за исключением корпораций, находящихся в налоговой гавани, а также таких стран, как Аргентина, Бразилия и Чили.

По данным Казначейства США, частные инвесторы непропорционально увеличили свои вложения в портфели ценных бумаг эмитентов из стран, с которыми заключен договор по сравнению с корпорациями, не входящими в это соглашение. Объяснить эти изменения в выборе портфеля не могут ни динамика основных тенденций портфельных инвестиций в ценные бумаги иностранных эмитентов, ни другие неналоговые факторы, связанные со статусом договора или существованием исключительной прибыльности на фондовых рынках стран.

Сравнение структуры американских портфельных инвестиций в акции иностранных компаний (ИПИ) со структурой прямых иностранных инвестиций (ПИИ) в американские фирмы показывает, что доходы от ПИИ подлежат дополнительному обложению налогом на репатриацию в США, в то время как доходы от ИПИ не облагаются корпоративным налогообложением.

Страны с более низкими ставками налога с доходов корпораций, как правило, имеют более высокий процент ИПИ по сравнению с ПИИ. Возможно, что высокая ставка налога с доходов корпорации может ставить в невыгодное положение американские транснациональные корпорации. Американские инвесторы могут предпочесть вкладывать капитал в зарубежные страны через портфельные инвестиции в иностранных фирмах, а не через американские фирмы. Таким образом можно объяснить низкие поступления налога на доходы корпораций, несмотря на относительно высокую ставку его в США, так как ИПИ более чувствительны к ставкам налога с

доходов корпораций зарубежных стран, чем ПИИ. Американские инвесторы могут избежать уплаты налога на доходы корпораций по американской ставке, вкладывая капитал в иностранные экономики через иностранные корпорации, а не через американские транснациональные корпорации.

Широкое использование компьютерных систем высокочастотной торговли, способных осуществлять множество операций в течение тысячных долей секунды и обеспечивающих до 75 % оборотов Уолл-стрит, привело к масштабности проводимых операций. Данное обстоятельство требует пересмотра существующих правил налогообложения операций с ценными бумагами и другими финансовыми инструментами в России, таких как обложение прироста капитала, освобождение от налогообложения доходов, полученных от реализации ценных бумаг физическими лицами. Вопросы привлечения капитала в страну, его удержание и репатриация тесно взаимосвязаны с развитием налогообложения финансовых институтов, их инфраструктурой. Считаем, что направленность на создание международного финансового центра в России связана с организацией центров учета для транснациональных компаний в России.

Отдельным аспектом следует выделить взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками. По нашему мнению, налоговые органы должны содействовать развитию бизнеса, так как бизнес может развиваться только при наличии определенных условий. Важная роль при этом отводится снижению рисков через получение предварительных согласований, что существенно уменьшит издержки государства, потому что налоговые проверки крупнейших организаций — очень дорогостоящий инструмент.

Сокращение агрессивного налогового планирования возможно при воздействии на самих налогоплательщиков, а также налоговых посредников — налоговых консультантов, аудиторских фирм (tax intermediaries) и финансовых организаций, разрабатывающих способы налогового планирования и заключения соглашений, направленных на неправомерную минимизацию налогового бремени.

Более эффективным в таком случае является воздействие не на налогоплатель-

щиков, а на самих налоговых посредников через определенные меры воздействия, а именно:

- регистрация и контроль деятельности налоговых посредников;
- раскрытие информации (как в силу прямых требований закона, так и путем создания различного рода стимулов);
- заключение соглашений о соблюдении законодательства, сотрудничестве, взаимопонимании;

– законодательное закрепление механизмов ответственности<sup>1</sup>.

Следующим направлением снижения рисков является обеспечение прозрачности расходов налоговых органов, соблюдение контроля за эффективностью расходования бюджетных средств, что должно преломить негативное отношение общества к налогам.

<sup>1</sup> Forum on tax administration. — URL : <http://www.oecd.org/tax/>.

### Список использованной литературы

1. Зарипов В. М. Доклад ОЭСР о роли налоговых посредников и агрессивном налоговом планировании (Кейптаун, 10–11 янв. 2008 г.). Применимость в России / В. М. Зарипов // Материалы междунар. науч.-практ. симпозиума по актуальным проблемам налоговой политики (9 апр. 2008 г.). — URL : <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=766>.
2. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / под ред. Г. Г. Фетисова [и др.]. — М. : Мысль, 2005. — Т. 5, кн. 2 : Всемирное признание: лекции нобелевских лауреатов. — 813 с.
3. Содномова С. К. Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности / С. К. Содномова, Э. Д. Калашникова. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2008. — 187 с.
4. Desai M. A. Taxes, institutions and foreign diversification opportunities / M. A. Desai, D. Dharmapala. — Cambridge : National Bureau of Economic Research, 2007. — 35 p.
5. Lisowsky P. «Seeking shelter»: empirically modeling tax shelters and examining their link to the contingent tax liability reserve. — Boston, MA, 2008. — 54 p. Available at: [http://www.gsb.stanford.edu/sites/default/files/documents/acc\\_03\\_08\\_lisowsky.pdf](http://www.gsb.stanford.edu/sites/default/files/documents/acc_03_08_lisowsky.pdf).
6. Weiner J. M. Black holes, tax shelters and other surprises: proof by data // Tax Notes International, February 11, 2008, pp. 459–464. — URL : <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/CD7F08DC3FDB336B852573F0006405F7?OpenDocument>.

### References

1. Zaripov V. M. Doklad OESR o roli nalogovykh posrednikov i agressivnom nalogovom planirovanii (Keiptaun, 10–11 yanv. 2008 g.). Primenimost v Rossii. *Materialy mezhdunar. nauch.-prakt. Simpoziuma po aktualnym problemam nalogovoi politiki (9 apr. 2008 g.)*. [The report of the OECD about the role of tax intermediaries in aggressive tax planning (Cape town, 10–11 January 2008). Applicability in Russia. Proceedings of the International Research and Practice Conference on Topical Issues in Tax Policy. (9 April 2008)] (in Russian). Available at: <http://www.nalog-forum.ru/php/content.php?id=766>.
2. Fetisova G. G. (ed.) *Mirovaya ekonomicheskaya mysl. Skvoz prizmu vekov* [World economic thought. Through the prism of centuries]. Moscow, Mysl Publ., 2005. Vol. 5, b. 2. 813 p.
3. Sodnomova S. K., Kalashnikova E. D. *Nalogovye riski pri neopredelennosti nalogovoi obyazannosti* [Tax risks in light of uncertain tax liability]. Irkutsk, BGUEP Publ., 2008. 187 p.
4. Desai M. A., Dharmapala D. *Taxes, institutions and foreign diversification opportunities*. Cambridge, National Bureau of Economic Research, 2007. 35 p.
5. Lisowsky P. «Seeking shelter»: empirically modeling tax shelters and examining their link to the contingent tax liability reserve. Boston, MA, 2008. 54 p. Available at: [http://www.gsb.stanford.edu/sites/default/files/documents/acc\\_03\\_08\\_lisowsky.pdf](http://www.gsb.stanford.edu/sites/default/files/documents/acc_03_08_lisowsky.pdf).
6. Weiner J. M. Black holes, tax shelters and other surprises: proof by data. *Tax Notes International*, February 11, 2008, pp. 459–464. Available at: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/CD7F08DC3FDB336B852573F0006405F7?OpenDocument>.

### Информация об авторе

Содномова Светлана Константиновна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [sodn@isea.ru](mailto:sodn@isea.ru).

### Author

Sodnomova Svetlana Konstantinovna — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11, Lenin Street, Irkutsk, 664003, e-mail: [sodn@isea.ru](mailto:sodn@isea.ru).