

УДК 346.9

**ВОПРОСЫ ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОГО ПОНИМАНИЯ ТЕРМИНА
«НАЛОГОВЫЙ РИСК»: ЗНАЧЕНИЕ И СОДЕРЖАНИЕ**

Кузнецов А.О.*магистрант**Владимирский государственный университет им. А.Г. и Н.Г. Столетовых,
Владимир, Россия***Аннотация:**

В статье анализируются вопросы доктринального и легального понимания категории «налоговый риск» и различные аспекты ее выражения в деятельности как субъектов частно–правовых отношений, так и субъектов публично–правовых отношений. На основании анализа понимания категории «риск» в различных отраслях хозяйствования и законодательной политики, делается вывод об основных чертах и характеристиках налогового риска как явления и теоретической категории.

Ключевые слова: налоговый риск, налоговые правоотношения, риск – ориентированный подход

**ISSUES OF ECONOMIC AND LEGAL UNDERSTANDING OF THE TERM
"TAX RISK": MEANING AND CONTENT**

Kuznetsov A.O.*undergraduate**Vladimir State University A.G. and N.G. Stoletovs,
Vladimir, Russia***Annotation:**

The article analyzes the issues of doctrinal and legal understanding of the category "tax risk" and various aspects of its expression in the activities of both subjects of

private - legal relations and subjects of public - legal relations. Based on the analysis of the understanding of the category "risk" in various sectors of the economy and legislative policy, a conclusion is made about the main features and characteristics of tax risk as a phenomenon and a theoretical category.

Key words: tax risk, tax legal relationship, risk - oriented approach

Несомненно, ценность любой налоговой системы и эффективность проводимой в публично-правовом поле фискальной политики находятся в прямой корреляции с объёмами и динамикой поступлений налогов и сборов в бюджет того или иного уровня. Следовательно, нивелированию факторов экономической неопределенности должно быть уделено достаточно внимания в финансово-правовой доктрине. Думается, что основным понятием, встречающимся в контексте любой экономической деятельности на различных её этапах, а также способах оптимизации такой деятельности, независимо от характера субъекта финансовых отношений, является категория так называемых «рисков». Несмотря на это, понятие «риск» предстаёт крайне неоднозначным, как в научной доктрине, так и в законодательстве.

Многоаспектность встречающихся в правовой среде подходов к пониманию риска свидетельствует о неопределенности законодателя относительно его понимания, в том числе, в налоговых правоотношениях. Это напрямую коррелирует с потребностью в выработке доктринальных выводов для конкретизации и структуризации вероятности наступления негативных последствий и нежелательных издержек в сфере налогообложения, представляющейся одной из ключевых по характеру социальной ответственности субъектов соответствующих правоотношений. Категория «налоговый риск» является относительной новеллой в налоговом законодательстве РФ, несмотря на то, что практика налоговых правоотношений пронизана различными аспектами явления. Однако, отсутствие теоретического единства относительно рисков позволяет говорить и о перспективе отсутствия устойчивой законодательной позиции.

Помимо прочего, несмотря на эпистемологическую разобщённость понимания, ряд положений, касающихся содержания понятия, носит философско-аксиоматический характер. Например, абсолютно любая деятельность сопряжена с теми или иными последствиями (в том числе негативными), в силу чего требует постоянной рационализации и категоризации во избежание этих последствий, то есть, неопределённости [6,47]. Из этого исходит, что с методологической точки зрения любая деятельность не может быть т.н. «безрисковой», что, в частности, можно в полной мере отнести и к сфере налогообложения. Со стороны налогоплательщика обозначенная неопределённость заключается в потенциальной возможности понести негативные финансовые издержки в виде начисления и доначисления налогов, получения штрафов, с позиции публично-правового образования того или иного уровня финансовые потери заключаются в недостаточном объёме поступлений налогов в соответствующий бюджет.

Компаративистский подход к анализу понятия «риск» через соответствующие нормы частного и публичного права фактически не влияет на его понимание через призму отраслевой принадлежности соответствующих норм, несмотря на нередко антагонистический характер частного и публичного права в юридической науке и законодательстве. Дифференциация фискальной политики со стороны самого процесса налогообложения и регулирующей его нормативной базы, также приводит к разночтениям в понимании налоговых рисков со стороны публично-правовых образований и налогоплательщиков, определяемых синтезом частно-публичных интересов в сфере налогообложения [8,19].

Доктринальное рассмотрение категории рисков в различных отраслях законодательства свидетельствует об объективно дифференцированном восприятии понятия, а также субъектов и условий, в которых этот риск наступает. Настоящее гражданско-правовое регламентирование рисков, сопряженное с их актуальными доктринальными исследованиями приводит к выводу о существовании классификации рисков. В связи с этим, актуальной

представляется позиция Вячеслава Ф.А., определяющего риски через возможность наступления для субъектов неблагоприятных издержек [4,31]. Сам же исследователь не категоризирует конкретные ситуации, в условиях которых возникают неблагоприятные последствия, не классифицирует субъектов гражданских правоотношений, на которых эти издержки возлагаются, впрочем, это представляется допустимым для абстрактного утилитарного понимания гражданско-правовых рисков.

Отметим, если риск в частноправовом смысле является некоторым выражением нормы, то ситуация меняется при переходе к публично-правовым отраслям. В уголовном праве риск признаётся неким исключением из общего ряда, допускать который позволительно лишь при соблюдении ряда критериев, уместно предположение, что это связано со спецификой объектов уголовно-правовой охраны. Обоснованный риск допускается лишь в том случае, если лицо его допустившее, приложило все силы к тому, чтобы предотвратить причинение ущерба охраняемым уголовным законом общественным интересам, кроме того, обоснованный риск является и условием освобождения от уголовной ответственности, что представляется специфичным, поскольку законодатель формально допускает вину рискующего субъекта. Однако, в обоих проанализированных отраслях, понятие «риск» используется, как общеупотребительное, без его соответствующего нормативного закрепления.

Наибольший интерес представляет недвусмысленная попытка законодательного закрепления термина «риск» в таможенном праве. Такая попытка была предпринята в Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (ст. 376)[13], являющимся приложением к одноименному договору. В данном документе таможенный риск определяется, как «вероятность несоблюдения международных договоров и актов в сфере таможенного регулирования и законодательства государств-членов о таможенном регулировании». Недвусмысленность заключается в том, что законодатель возводит понятие риска всё к тем же негативным последствиям, только в виде нарушения конкретного договора, однако не обозначает

субъектный состав такого риска. То есть, в норме отсутствует указание на лиц, виновных в таком допущении, отсутствует указание на тех, кто будет нести риск несоблюдения норм: участники таможенного оборота или государства-участники в лице собственных таможенных органов. Иначе говоря, представленное в таможенном праве определение риска не вносит окончательной ясности в суть специфики его последствий или деятельности, способной привести к увеличению его вероятности или же сокращению таковой [11,158].

Определение риска можно встретить и в Приказе Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 «Об утверждении методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита»[14], где бюджетный риск - это возможность возникновения событий, негативно влияющих на выполнение процедур составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности, в том числе возможности коррупционного проявления. Принципиальным отличием Приказа Минфина от комментируемого выше Таможенного кодекса ЕАЭС является указание на субъектов-носителей риска: главные распорядители и главные администраторы доходов и источников финансирования дефицита бюджета, а также распорядители и администраторы, которые имеют в своем ведении получателей бюджетных средств, администраторы доходов и источников финансирования дефицита бюджета. Это позволяет возвести причины появления рисков к конкретным субъективным обязанностям, то есть, к неправомерным действиям (бездействию) должностных лиц, а не сугубо к абстрактной неопределенности[2,78].

Приведенные нами межотраслевые исследования свидетельствуют о разграничении понимания рисков не только в доктрине, преодолевающей противоречия на уровне «юриспруденция-экономика», но и о несостоятельности единого законодательного понимания, поскольку ряд отраслей склонны интерпретировать понятие различным образом и наделять его собственной отраслевой спецификой[1,124]. Складывающиеся

противоречия в рамках синтезации универсального определения риска некоторые исследователи склонны интерпретировать через «размытость» частных и публичных интересов, сращиваемых понятием риска, в совокупности с механическим наложением публично-правовой специфики на частно-правовые сферы, приводящему к дуализму исследований, но в идентичном направлении. В свою очередь, это приводит к достаточно поверхностному восприятию риска и его правовой специфики[7,69].

Что касается налоговых рисков и их соотношения с экономическими рисками, то исходя из позиции Л.И. Гончаренко[5,19], родовые признаки последних позволяют отнести к ним первые в силу наличия смежных факторов. Помимо прочего, налоговые риски, несмотря на финансовую сопряженность понятия, обладают не сугубо материальным выражением, а могут носить и нематериальные негативные последствия, например, назначение выездной налоговой проверки налогоплательщика, что потенциально может привести и к материальным последствиям. Не придаётся сомнению и принадлежность налоговых рисков к разряду финансовых в силу ряда причин. Во-первых, принято ассоциировать налоговые риски с финансовыми потерями, то есть, материальными, в наибольшей степени эти риски связаны именно с денежными взысканиями. Во-вторых, обозначенные риски могут привести к потенциальному росту расходов. Достаточно спорным представляется подход Д. Тихонова и Л. Липника к пониманию понятия, согласно которому, налоговые риски расцениваются как любые потенциальные возможности налогоплательщика нести потери финансового и иного характера, имеющие денежное выражение[8,145]. Выгодность такой позиции заключается в том, что она захватывает не сугубо сущностно материальное выражение такого риска, но её основной недостаток заключается в ограничении субъектного состава обозначенного явления.

Действительно, налогоплательщики несут налоговые риски в виде потенциальных штрафов, пеней и доначислений налогов, однако публично-правовые образования, как было упомянуто ранее, тоже являются носителями

риска. Разумным будет предположение, что такая позиция исходит из неравенства субъектов налоговых правоотношений, в связи с которой потери государства от недостаточности поступлений представляются не такими явными, как потери физических или юридических лиц. Сказанное приводит нас к тому, что субъектами налоговых рисков являются налогоплательщики, налоговые агенты и публично-правовые образования. Причём, негативные последствия для последних, в виде недопоступлений в бюджет соответствующего уровня или ухудшения налогового климата, коррелируют не только с сущностно финансовыми показателями, но и социальными аспектами.

Думается, отнесение к субъектному составу налоговых рисков всех участников соответствующих правоотношений отражает всю специфику данного понятия, поскольку содержит в себе как регулятивную, так и фискальную функцию налогов, служит выражением их сущности и взаимосвязи, поскольку они вступают в противоречие с финансовыми целями налогоплательщика - оптимизацией расходов. В привычном понимании, успешность выполнения основных функций налогов означает финансовый прирост для государства, однако, для налогоплательщика это означает появление статей расходов, либо обозначит рост текущих платежей, что не соответствует целям оптимизации налогообложения организации или физического лица, причём, под оптимизацией, по обыкновению, следует понимать не регулярность уплаты и стабильность их величины, а потенциальное постоянное снижение подлежащих к уплате налогов.

Следуя данной логике, к снижению налоговых рисков способен привести полный взаимный учёт публичных и частных интересов в соответствующей объективной конъюнктуре, в том числе, при помощи упорядочивания и совершенствования законодательства, что опосредует повышение экономической устойчивости государства и рынка, стабильную и приемлемую налоговую нагрузку, поскольку снижение налоговых поступлений на практике в России приводит лишь к росту или введению новых статей налогообложения. Складывающийся диссонанс ключевых функций налогов с интересами

налогоплательщиков, стимулированием экономически эффективной деятельности, обуславливает лишь рост обоюдных налоговых рисков, например, в виде занижения налоговой базы со стороны налогоплательщика, доначисления налога и штрафа со стороны налоговых органов. В дополнение к этому, специфика налогов как обязательного индивидуально безвозмездного платежа, сопровождающегося обеспечительными мерами по его, в случае необходимости, принудительному взысканию, отражается как в базовом признаке налоговых рисков, так и в том, что их субъектами выступают участники правоотношений, возникающих в налоговой сфере[12,347].

Возвращаясь к вопросу неоднозначности мнений в финансово-правовой доктрине касательно определения налоговых рисков, следует выделить несколько критериев интересующего понятия. Во-первых, таковой риск можно отнести к разряду финансовых рисков, как минимум, в силу возможности наступления для субъектов материальных и нематериальных последствий, а также последствий смежных с материальными (потенциально перерастающих). Вторым аспектом, несомненно, является нежелательность риска для всех субъектов соответствующих налоговых отношений, причём, речь идёт не о непосредственно риске, а о пронизывающих его последствиях, в отношении которых наблюдается доктринальное единство. В качестве третьего аспекта предстаёт упомянутая ранее зависимость между возникающим риском и действиями (бездействием) конкретных должностных лиц, организаций, физических лиц, то есть, привязка риска к субъектному составу налоговых правоотношений. Однако, плюрализм исследовательских позиций о риске, на наш взгляд, не всегда приводит к выработке устойчивых теоретических позиций, поскольку в некоторых научных трудах можно встретить положения о несоотнесимости последствий риска с публично-правовыми образованиями. В связи с этим, исследование налогового риска как категории, представляющей синтезом частно-публичных интересов, актуализируется в силу законодательно антагонистического характера таких интересов, но тесной практической взаимосвязи.

Таким образом, неоднозначность дефинитивного состава налогового риска, его законодательная противоречивость и несовершенство обуславливают выработку теоретических признаков для целей его дальнейшего рассмотрения, детализации и структуризации знаний о рисках.

Особенностью всех приведенных ранее мнений и определений риска является то, что они не сконцентрированы на причинно-следственном и процессуальном аспекте риска. К обозначаемым негативным последствиям, как правило, приводит не единичное действие, а череда предвиденных событий или целенаправленных действий, поскольку единичное несоблюдение налогового законодательства не обязательно может привести к негативным последствиям, касательно единства которых было сказано выше. С этих позиций риск можно рассматривать как процесс, протекающий в конкретной ситуации, где к неблагоприятному результату для любого из субъектов могут привести указанные выше целенаправленные действия, предвиденные события, а также случайности. Следовательно, налоговый риск характеризует многосубъектность, то есть, тождественность понятий «субъект налоговых правоотношений» и «субъект налогового риска». Наряду с этим, он носит вероятностный характер, причём, расценивается, как возможность наступления неблагоприятных последствий. К тому же, налоговый риск обладает неопределенностью, то есть, неясностью последствий, даже если риск допущен.

Доктринальная разработка налогово-правовой категории рисков, сопровождающаяся внедрением законодательного регулирования, обосновывается хотя бы тем, что "риски в сфере публичного права отличаются большей степенью угрозы базовым устоям общества и отчуждения от права и краха институтов и режима законности"[9,9], а неблагоприятные финансовые издержки грозят широкому кругу частных и публичных субъектов, что опровергает положения о единоличном возложении негативных последствий на представителей частных интересов. Сложившиеся же противоречия мнений о понятии налогового риска, на наш взгляд, объясняются дифференциацией позиций, касающихся процесса налогообложения, регулирующего его

законодательства, а также сопряжено с различным восприятием системы права и самого теоретического осмысления термина «риск».

По мнению А.С. Власовой, введение риска в норму права имеет целью установление контроля над тем результатом отношений, который невозможно заранее точно предположить вследствие его непредсказуемости или многовариантности, и, соответственно, урегулировать путем введения более конкретного правила поведения для субъектов права[3]. В этом случае право стремится исключить негативные последствия проявления риска посредством создания условий для осуществления интересов и стимулирования поведения субъектов, направленного к минимизации факторов, создающих вероятность их умаления. Другими словами, правовое регулирование рисков способствует сокращению неопределенности, сопутствующей любой человеческой деятельности, и минимизации рисков.

Из сказанного можно заключить, что налоговый риск следует определить, как потенциальную возможность наступления негативных финансовых, а также смежных с ними последствий для всех субъектов налоговых правоотношений, обусловленную их действиями (бездействием), причём, наличие противоправности в действиях не является императивным основанием для риска.

Библиографический список

1. Арямов А.А. Общая теория риска: юридический, экономический и психологический анализ: Монография. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Волтерс Клувер, 2010. 208 с.
2. Бакша Н.В., Гамукин В.В., Свинцова А.П. Аспекты бюджета: императивный, экономический, финансовый, налоговый, расходный, социальный. - М.: Профиздат, 2001. 416 с.
3. Власова А.С. Об общенаучных предпосылках формирования правовой категории "предпринимательский риск". URL: <https://www.hse.ru/data/2012/02/17/1208874694> (дата обращения: 10.11.2020).

4. Вячеславов Ф.А. Распределение рисков в договорных обязательствах: Дис. ... канд. юрид. наук. - М., 2008. С. 31.
5. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения //Налоги и налогообложение. – 2009. – №. 1. – С. 17-24.
6. Откидач В.В., Джура С.Г., Фисуренко О.В. Рискология - управление рисками // Риски в современном мире: идентификация и защита: Материалы VIII Международных научных чтений Международной академии наук экологии и безопасности жизнедеятельности. СПб.: Изд-во МАНЭБ, 2004. С. 46-49.
7. Мартиросян А.Г. Теория риска в гражданском праве: Монография.- М., 2017. 145 с.
8. Тихомиров Ю.А. Риск в праве: природа и причины // Право и современные государства. 2016. № 6. С. 9 - 19.
9. Риск в сфере публичного и частного права: Коллективная монография / Под науч. ред. Ю.А. Тихомирова, М.А. Ланиной; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. - М.: ОТ и ДО, 2014. С. 9.
10. Тихонов Д. Н., Липник Л. Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. – Альпина Бизнес Букс, 2004. 250 с.
11. Лелявина Т.А., Семенова А.В. Риск в таможенном деле как фактор эффективности деятельности таможенных органов // Экономические науки. 2016. С. 158 - 160.
12. Чекулаева Е. Н. Значение категории «Налоговый риск» в современной системе налогового администрирования //Вестник Чувашского университета. – 2013. – №. 2. - С. 341 – 348.
13. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org> (дата обращения: 10.11.2020).
14. Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 "Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового

аудита" // СПС "КонсультантПлюс". <http://www.consultant.ru> (дата обращения:
10.11.20).

Оригинальность 86%