

Львова Ксения Леонидовна

бакалавр экономического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета

ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ РИСКОВ ПО НАЛОГУ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ АГРОПРОМЫШЛЕННОГО КОМПЛЕКСА

Аннотация:

Для оценки налоговых рисков превентивный контроль за фактами хозяйственной деятельности, имеющими налоговые последствия, необходим любому хозяйствующему субъекту. Цель выявления и анализа налоговых рисков заключается в том, чтобы контролировать суммы налоговых обязательств и платежей и избежать риска доначисления налогов и штрафов. В статье рассмотрены возможные источники возникновения рисков, оценены налоговые риски, определяемые экзогенными факторами. Сделан вывод, что в связи с неоднозначной трактовкой законодательства часто возникают вопросы, для прояснения которых следует анализировать решения суда по схожим ситуациям. По результатам исследования предложена авторская модель определения налоговых рисков по налогу на добавленную стоимость для предприятий агропромышленного комплекса. Представленная схема проанализирована на действующих предприятиях АПК разных регионов Российской Федерации.

Ключевые слова:

налоговый риск, налоговое планирование, налоговые вычеты, управление налоговыми рисками, оценка налоговых рисков, модель.

Lvova Kseniya Leonidovna

Bachelor's Degree student, Economics Department,
St. Petersburg State University

VALUE-ADDED TAX RISKS ASSESSMENT FOR AGRO-INDUSTRIAL ENTERPRISES

Summary:

A preventive control over the facts of economic activities having tax consequences is essential to any business entity to assess tax risks. The purpose of identifying and assessing tax risks is to monitor the amount of tax liabilities and payments and avoid the risk of additional taxes and fines. The research considers the possible sources of risks and assesses tax risks determined by exogenous factors. The author concludes that the ambiguous interpretation of legislation often poses the questions that can be solved by analyzing court decisions on similar situations. The author proposes the original model for determining value-added tax risks in relation to agro-industrial enterprises. The model proposed has been tested in operating enterprises of the agro-industrial complex in different regions of the Russian Federation.

Keywords:

tax risk, tax planning, tax deductions, tax risk management, tax risk assessment, model.

Ведение предпринимательской деятельности неразрывно связано с понятием риска, в частности налогового. Существует несколько способов налоговой оптимизации, но каждый из них имеет характерные налоговые риски, поэтому необходимо осуществлять их ранний мониторинг еще на этапе планирования.

Налоговые риски и значение их оценки для деятельности предприятия. Налоговый риск – это вероятность возникновения реальной угрозы для налогоплательщика понести финансовые потери или недополучить доходы из-за неуплаты налогов, несоблюдения законодательных актов, совершения налоговых правонарушений [1, с. 78]. Стоит отметить, что существует большое количество классификаций налоговых рисков. В общем случае можно выделить две группы угроз, с которыми связаны потери по налоговым рискам:

- 1) процесс расчета налогов;
- 2) реализация обязанности уплаты налогов и подачи налоговых деклараций.

Риски первой группы могут возникать в следующих ситуациях:

- отсутствие необходимой для подтверждения расходов документации или ее неправильное оформление;
- прямое нарушение законодательства о налогах и сборах;
- применение сделок, суть которых направлена на уменьшение налоговой нагрузки с помощью формальной трактовки положений законодательства;
- осуществление сделок с контрагентами, которые могут быть признаны недобросовестными.

Риски второй группы возникают по иным причинам:

- неуплата налогов, их несвоевременная уплата или недоплата;
- неподача налоговых деклараций или подача не в установленный срок.

Таким образом, первая группа рисков связана с решениями по минимизации налогов и представляет наибольший интерес, а вторая носит временной характер и обусловлена слабой

системой внутреннего контроля. Оценка уровня рисков первой группы определяется экзогенными факторами, успешностью работы налоговых органов и сложившейся судебной практикой.

Е.А. Лаврентьева выделила четыре укрупненных подхода к определению налогового риска (таблица 1). Первый связан с риском ошибочной трактовки законодательства и последующим начислением штрафов и пеней. В рамках второго толкования риск рассматривается со стороны денежных или иных последствий. Третий подход подразумевает риск, измеряемый непосредственно в денежном выражении. С позиции четвертого риск изучается со стороны ответственности. Таким образом, можно сказать, что риск обладает четырьмя признаками.

Таблица 1 – Подходы к определению понятия «налоговый риск» [2]

№ п/п	Сущность подхода
1	Налоговый риск – это неточности в законодательстве, приводящие к его непониманию и неверному толкованию. Авторы: И.Т. Балабанов, С.К. Содномова, К.П. Тоцкая, Т.А. Козенкова, Д.М. Щекин, В.Г. Пансков, М.Р. Пинская
2	Налоговый риск – это неблагоприятные финансовые и иные последствия в результате действий или бездействия участников налоговых правоотношений – организаций и государства. Авторы: А.В. Брызгалин, И.Н. Демчук, И.Я. Лукасевич, Ф.Н. Филина, Д.М. Щекин, А.Г. Иванян, А.Ю. Че, Н.А. Павленко, Н. Пятницкий
3	Налоговый риск – это разновидность экономических рисков, рассматриваемых как возможность возникновения случайных и неслучайных нежелательных убытков, измеряемых в денежном выражении. Авторы: Л.И. Гончаренко, А. Зуйков, Л.Г. Липник, М.И. Мигунова, Д.Н. Тихонов, А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева, А.А. Пилипенко, М.Р. Пинская, И.Н. Демчук, И.А. Лисовская, Э.Л. Калашникова, Я. Шишкина, А.Е. Богданова
4	Налоговый риск – это риск налоговой, административной, уголовной ответственности организаций. Авторы: А.В. Боброва, Л.Г. Ильинская

В.Г. Пансков выделяет две группы налоговых рисков: внешние и внутренние. К последним он относит риски, возникающие как следствие хозяйственной деятельности субъекта и принятия управленческих решений, к первым – те, которые не зависят от субъекта налоговых правоотношений, например изменения налогового законодательства и др. Кроме того, автор отмечает, что в российской практике широко распространены риски, связанные с неверным толкованием законодательства [3, с. 76].

Арбитражные суды разных субъектов Российской Федерации могут выносить совершенно противоположные решения по похожим судебным делам. В связи с неоднозначной трактовкой законодательства часто возникают сложности, для прояснения которых следует анализировать решения суда по схожим ситуациям, такой анализ является одним из методов минимизации налоговых рисков [4, с. 172]. Практику налогового администрирования необходимо отнести к внешним источникам подобных рисков. По причине все более успешных и всеохватывающих действий налоговых органов по пресечению агрессивных налоговых действий этим рискам нужно уделять серьезнейшее внимание, а компаниям – разрабатывать методику их минимизации.

При этом фирмы должны стимулировать реализацию управленческих мер, которые снижают налоговые платежи [5]. Как уже отмечалось, возникновение рисков можно отнести к моменту принятия субъектом управленческого решения. Таким образом, от деятельности налогоплательщиков, носителей налоговых рисков, а также от соответствующих решений, принимаемых ими, зависит специфика этих рисков. Следовательно, налогоплательщик сам имеет возможность воздействовать на риск и управлять им.

По результатам анализа литературы по исследуемой теме можно сделать вывод, что не до конца изучена практическая составляющая проблемы, в частности методология оценки налоговых рисков.

Риски по налогу на добавленную стоимость, обусловленные используемыми методами оптимизации. Отдельно следует рассмотреть налог на добавленную стоимость – как из-за его значимости, так и по причине особого внимания к нему налоговых органов. Для точного определения данной группы рисков проанализируем те ошибки, которые чаще всего делают налогоплательщики и в связи с этим уже обобщены исследователями [6, с. 815]:

- 1) неверное определение операций по ставкам налога;
- 2) выбор ненадежного контрагента и его поверхностная проверка;
- 3) слабый контроль над оформлением документации, необходимой для возмещения НДС.

Несмотря на очевидность данных ошибок, компании продолжают их совершать, поэтому организация должна иметь работающую модель оценки налоговых рисков. Существуют разные методы: рейтинговый, экспертный и аналитический. Однако для анализа рисков, связанных с НДС,

данные модели чрезвычайно трудны в практическом использовании, в связи с этим мы предлагаем самостоятельно разработанную схему. Модель для оценки рисков налогового планирования дана с учетом экзогенных факторов среды на примере предприятий агропромышленного комплекса.

В первую очередь анализ рисков основывается на проверке наличия у проводимой операции деловой цели. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» устанавливает, что отсутствие деловой цели обозначает учет операций, которые не подразумевают разумную экономическую причину, т. е. целью является непосредственно снижение налоговой базы [7]. В зависимости от присутствия таких факторов, как обоснование необходимости услуги, реальное проведение тендера, договор с четкими условиями, присваиваются баллы от 1 до 4. Чем больше фактов, подтверждающих действительность оказываемой услуги, тем ниже риск.

Далее оценивается отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента. Здесь важна информированность налогоплательщика о нарушениях, допущенных контрагентом, которые не стали основанием для отказа в выборе последнего. Данный пункт вынесен отдельно, поскольку является особенно важным в отношении НДС, – он определяет вероятность возмещения налога из бюджета. По этому критерию также ставятся баллы от 1 до 4 в зависимости от обстоятельств: юридический адрес контрагента по месту массовой регистрации, отсутствие реальной хозяйственной деятельности, т. е. чем больше негативных фактов, тем выше риск.

Второй блок включает факторы, определяющие статус налогоплательщика. Первый – это факт ведения уголовного дела по налоговым нарушениям, оказывающий влияние на решения судов. Второй касается отнесения налогоплательщика к группе крупнейших, что подразумевает особые требования к его проверке.

В третьем блоке указаны факторы, отражающие эффективность системы внутреннего контроля. По этому компоненту максимальные значения баллов больше, так как данные факторы весомее в связи с возможностью непосредственного контроля самим предприятием.

Каждый из имеющихся рисков оценивается в баллах, указанных в графе «Значение критерия». Чем выше риски, тем больше суммарное количество баллов (максимум 26). Риск оценивается как низкий до 4 баллов включительно, средний – от 5 до 9, высокий – от 10 баллов включительно.

Для анализа модели проведен отбор судебных дел предприятий среднего размера, входящих в агропромышленный комплекс, за один и тот же период независимо от места регистрации и физического расположения. Данная отрасль на современном этапе развивается и испытывает дефицит средств, который не позволяет осуществить своевременные переоснащение и обновление технической базы хозяйственных субъектов, вследствие чего снижается производительность. Компании-налогоплательщики ввиду нехватки денежных средств стараются минимизировать налоговые платежи, в связи с чем актуальным является рассмотрение налоговых рисков организаций данной области. Совокупность из 20 дел сделана однородной за счет исключения из нее малых фирм, случайным образом было отобрано и изучено 5 судебных дел.

1. Налогоплательщик ЗАО «Комбинат "Дары Кубани"» обратился в суд с кассационной жалобой по поводу возмещения НДС. ИП Бойчук С.В. являлся контрагентом налогоплательщика, а именно поставщиком томатной пасты, которую приобретал у ООО «Агропромресурс» и ООО «ТД "Томафрукт"». В ходе проверки установлено, что водители отрицают перевозку товара, а руководитель ООО «Агропромресурс» – подпись первичных документов. Кроме того, кассовые аппараты, указанные в чеках ООО «Агропромресурс» и ООО «ТД "Томафрукт"», выданных ИП Бойчук С.В., не зарегистрированы. Таким образом, ИП Бойчук С.В. не мог осуществить реальные сделки с ООО «Агропромресурс» и ООО «ТД "Томафрукт"» и, соответственно, в дальнейшем поставить товар обществу [8].

Суд отказал в возмещении НДС, ссылаясь на отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента. Следовательно, предоставленные налогоплательщиком документы также не являются подлинными в силу отсутствия реальной поставки товара. По результатам оценки рисков налогоплательщик согласно модели получает 11 баллов, что соответствует высокому риску.

2. Данное дело, единственное среди рассмотренных, имеет положительное решение на основе изучения сделок, осуществленных налогоплательщиком. После отказа арбитражного суда в возмещении НДС ООО «АПК "Николаевское"» подало апелляцию, но вновь получило отказ. Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, компания обратилась в суд с кассационной жалобой.

Предприятие сдавало свои транспортные средства в аренду, а затем получало транспортные услуги у того же контрагента. Налогоплательщик объяснил это неравномерностью и сезонностью деятельности, в связи с которыми содержать транспортные средства невыгодно по причине затрат на обслуживание автопарка. Таким образом, у налогоплательщика возник риск отсутствия деловой цели, но общество сумело доказать обратное [9].

3. ООО «ВласАгро» ввозило на территорию РФ кормовые добавки. Налогоплательщик заявил налоговую ставку в размере 10 % и попросил возмещения НДС. Однако суды отказали, сославшись на то, что «спорный товар (кормовая добавка – холин хлорид) не может быть отнесен ни к "продуктам, используемым для кормления животных" раздела "Зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы" Перечня товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности Таможенного союза; ни к продовольственным товарам, облагаемым налоговой ставкой в размере 10 % (зерну, комбикормам, кормовым смесям, зерновым отходам)» [10]. Таким образом, у налогоплательщика возник риск указания неправильной классификации и определения ставки НДС.

4. ООО «Волга Зерно Продукт» обратилось с заявлением на получение налогового вычета по взаимоотношениям с ООО «Донские просторы». Однако суд установил, что у последнего «отсутствуют условия для осуществления реальной хозяйственной деятельности (материальные, трудовые ресурсы), по адресу государственной регистрации данное общество отсутствует, налоговые платежи уплачивает в минимальном размере, движение денежных средств по расчетному счету ООО "Донские просторы" носит транзитный характер» [11]. Исходя из изложенного, контрагент не мог выполнить обязательства перед налогоплательщиком. Кроме того, в отношении налогоплательщика возбуждено уголовное дело (уклонение от уплаты налогов).

5. Спор касался правомерности применения ОАО «Вологодский картофель» ставки по налогу на добавленную стоимость в размере 10 % при реализации мяса и мясopодуки. «Постановление № 982 указывает на необходимость подтверждения выпускаемой продукции стандартам качества (национальным, отраслевым) или техническим условиям предприятия на предмет их соответствия товарам, налогообложение которых подпадает под налоговую ставку 10 %» [12]. Налогоплательщик проявил бездействие и не представил необходимые документы для подтверждения правомерного применения льготной ставки, вследствие чего суд отказал в возмещении НДС.

Для проверки модели изначально существующие обстоятельства деятельности организаций были проанализированы на предмет риска по предложенной схеме и полученные результаты сопоставлены с реальными судебными решениями (таблица 2). Уровень риска по той или иной компании дал основание для предположения о возможном решении суда по каждому делу, что совпало с фактическим исходом. Можно сделать вывод, что модель позволяет достоверно оценить налоговый риск.

Таблица 2 – Оценка налоговых рисков по НДС [13]

Критерий	Налогоплательщик				
	ООО «Дары Кубани»	ООО «АПК "Николаевское"»	ООО «ВласАгро»	ООО «Волга Зерно Продукт»	ОАО «Вологодский картофель»
Отсутствие деловой цели	–	2	–	–	–
Отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента	3	–	–	4	–
Уголовное дело	–	–	–	1	–
Налогоплательщик регионального/федерального уровня	–	–	–	–	–
Документы (не представлены / представлены не все / представлены, но не достоверные)	5	–	–	5	5
Ошибки классификации, определения налоговой ставки	–	–	5	–	–
Итого	8	2	5	10	5
Риск	Средний	Низкий	Средний	Высокий	Средний
Решение суда	Отказ	Положительное	Отказ	Отказ	Отказ

В качестве заключения следует отметить, что совокупность рисков (отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента; невыполнение обязательств по уплате налогов и сборов и, как следствие, возбуждение уголовного дела; непредставление документальных доказательств правомерности применения налогового вычета, т. е. бездействие налогоплательщика) повлекла за собой отказ в получении возмещения по НДС. Анализ модели на основе судебных исков, касающихся предприятий агропромышленного комплекса, позволил сделать вывод о реальности, важности и частоте отобранных рисков, а также о степени влияния тех или иных действий налогоплательщика на решение суда.

Таким образом, риск является следствием не только действий налогоплательщика, но и его бездействия, например непредставления в налоговые органы доказательств, подтверждающих законность операций, направленных на получение налоговой выгоды. В большинстве случаев предприятие само в состоянии повлиять на уровень риска собственных сделок путем отбора контрагентов и усиления системы внутреннего контроля.

Ссылки и примечания:

1. Тальберг О.В. Механизм управления налоговым риском в условиях нестабильности рынка // Проблемы экономики и юридической практики. 2016. № 1. С. 77–87.
2. Лаврентьева Е.А., Плотникова А.И. Научные подходы к сущности управления налоговыми рисками в судоходной деятельности [Электронный ресурс] // Вестник Государственного университета морского и речного флота им. адмирала С.О. Макарова. 2015. № 2 (30). С. 153–164. URL: <https://journal.gumrf.ru/files/articles/30/154-164.pdf> (дата обращения: 08.08.2017).
3. Пансков В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 4. С. 74–80.
4. Соболева Г.В. Как минимизировать налог на прибыль. СПб., 2003. 176 с.
5. Guenther D.A., Matsunaga S.R., Williams B.M. Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk [Электронный ресурс] // Lundquist College of Business, University of Oregon. 2013. August. URL: <https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf> (дата обращения: 15.09.2017).
6. Бадайкин К.Н. Налоговая оптимизация в рамках общей системы налогообложения // Экономика и предпринимательство. 2017. № 10, ч. 1. С. 814–820.
7. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды [Электронный ресурс]: постановление Пленума ВАС РФ от 12 окт. 2006 г. № 53. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 18 окт. 2017 г. № А32-5497/2017 [Электронный ресурс] // Российский налоговый портал. URL: http://taxpravo.ru/sudebnie_dela/statya-399171-postanovlenie_arbitrazhnogo_suda_severo_kavkazskogo_okruga_ot_18102017_g_a32_5497_2017 (дата обращения: 22.10.2017).
9. Решение Арбитражного суда Курганской области от 7 авг. 2017 г. по делу № А34-2758/2017 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/eVm3gl86cOQP> (дата обращения: 22.10.2017).
10. Определение Верховного суда РФ от 8 февр. 2017 г. № 302-КГ16-16188 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Постановление двенадцатого Арбитражного суда от 10 авг. 2017 г. по делу № А12-3501/2017 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/6mZHtBc6JELP> (дата обращения: 22.10.2017).
12. Определение Верховного суда РФ от 19 дек. 2016 г. № 307-КГ16-16967 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Составлено автором.

References:

- Badaykin, KN 2017, 'Tax optimization in the overall taxation system', *Ekonomika i predprinimatel'stvo*, no. 10, part 1, pp. 814-820, (in Russian).
- Guenther, DA, Matsunaga, SR & Williams, BM 2013, 'Tax Avoidance, Tax Aggressiveness, Tax Risk and Firm Risk', *Lundquist College of Business, University of Oregon*, August, viewed 15 September 2017, <<https://business.illinois.edu/accountancy/wp-content/uploads/sites/12/2014/10/Tax-2013-Guenther.pdf>>.
- Lavrentyeva, EA & Plotnikova, AI 2015, 'Scientific approaches to managing tax risks in navigation', *Vestnik Gosudarstvennogo universiteta morskogo i rechnogo flota im. admirala S.O. Makarova*, no. 2 (30), pp. 153-164, viewed 08 August 2017, <<https://journal.gumrf.ru/files/articles/30/154-164.pdf>>, (in Russian).
- Panskov, VG 2013, 'Tax risks: manifestation and possibilities to minimize', *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, no. 4, pp. 74-80, (in Russian).
- Soboleva, GV 2003, *How to minimize income tax*, St. Petersburg, 176 p., (in Russian).
- Talberg, OV 2016, 'The mechanism of tax risk management in the context of market instability', *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki*, no. 1, pp. 77-87, (in Russian).