

Константин НОВОСЕЛОВ

К ВОПРОСУ О НАЛОГОВЫХ РИСКАХ ГОСУДАРСТВА В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Рассмотрены отдельные налоговые риски государства, а также субъекты налоговых рисков. Сделан вывод о том, что для изменения ситуации с налоговыми рисками бюджетной системы необходим комплексный анализ проблем, решение которых позволит в перспективе обеспечить устойчивое функционирование и развитие экономики России.

В ближайшем будущем приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее – создание эффективной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. При этом в отличие от предыдущих лет налоговая политика ближайших лет впервые после долгого перерыва будет проводиться в условиях дефицита федерального бюджета.

Важнейшим показателем, отражающим как финансовое обеспечение, так и роль государства в экономике, и взаимодействие государства и бизнеса, является налоговая нагрузка и результативность государственных расходов. В России проблемы бюджетной устойчивости обусловлены не только старением населения, но и высокой степенью зависимости экономики и, соответственно, бюджета от сырьевого сектора (добычи и экспорта нефти и газа) и внешней конъюнктуры на сырьевых рынках. Структурные сдвиги, связанные со сравнительно медленным ростом нефтегазового сектора, а также повышение реального обменного курса рубля приводят к сокращению удельного веса этого сектора в экономике. В условиях, когда налоговая

нагрузка в данном секторе значительно превышает нагрузку в других секторах, указанная тенденция ведет к сокращению бюджетных доходов.

В предыдущие годы особое внимание уделялось повышению качества налогового администрирования, включая устранение административных барьеров, препятствующих добросовестному исполнению налоговых обязанностей, а также обеспечению эффективного использования инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов.

Работа по повышению эффективности налогового администрирования призвана создать баланс прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов с тем, чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, с другой – сохранить за налоговыми органами достаточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства.

Совершенствование налогового администрирования не исчерпывается изменениями законодательства, но и требует изменения культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, появлении реаль-

ной ответственности налоговых органов за принимаемые решения. Даже при самом передовом законодательстве налоговое администрирование будет далеко от эффективного, если основной задачей налогового органа будет пополнение бюджета любой ценой, при том, что ответственность за окончательное решение вопросов о правомерности доначисления налогов по результатам проверок перекладывается на судебную систему, а издержки налогоплательщиков, связанные с таким администрированием, не принимаются во внимание.

Вопрос налоговых рисков, безусловно, вызывает большой научный и практический интерес. И это не случайно, поскольку в такой постановке проблема нынешнего состояния российской налоговой системы обсуждается весьма редко. Вопросы налоговых рисков исследовались известными учеными В. Г. Пансковым, Л. И. Гончаренко, М. Р. Пинской, Н. А. Пименовым и др. Отметим, что понятие налоговых рисков государства недостаточно исследовано как в теоретическом, так и практическом плане.

Мнение большинства специалистов сводится к тому, что налоговый риск можно в общем виде определить как возможность финансовых потерь. При этом налоговые риски в основном рассматриваются с позиции налогоплательщиков, которые могут у них возникнуть либо из-за несовершенства налогового законодательства, либо при применении схем уклонения от налогообложения (или проведении рискованных операций).

Представляется, что такой подход все-таки является односторонним. Необходимо рассматривать налоговые риски как в широком, так и узком смысле. В широком смысле налоговые риски – это риски, возникающие в бюджетно-налоговой сфере в результате взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов. В более узком смысле налоговый риск можно определить как ве-

роятность финансовых и иных потерь, связанных с формированием и расходованием фондов денежных средств государства для участников данных правоотношений.

В этой связи автор разделяет мнение как В. Г. Панскова [1] о том, что как понятие налоговые риски должны применяться в отношении всех субъектов налоговых правоотношений, то есть не только налогоплательщиков, но и государства, так и Н. А. Пименова [2], что при рассмотрении существа вопроса необходимо выделять фискальные риски государства, с одной стороны, и фискальные риски хозяйствующих субъектов – с другой.

Так, например, устанавливая новые налоги, увеличивая ставки уже действующих налогов, уточняя положения налогового законодательства и, тем самым, усиливая налоговую нагрузку, государство всегда рискует недосчитаться налоговых поступлений. Известно, что высокий уровень налоговых ставок может привести к сокращению базы налогообложения и доходов бюджетной системы, что наглядно было продемонстрировано и на кривой А. Лаффера. Ведь часть налогоплательщиков неизбежно уйдет в теневую экономику; оставшиеся будут стараться минимизировать налоговые обязательства.

Однако следует отметить, что налоговые риски не всегда характеризуются только в материальном отношении. Как справедливо отмечает Л. И. Гончаренко, “иные последствия налоговых рисков – это негативная оценка налогового климата страны (снижение налоговой конкурентоспособности), сокращение (стагнация) производства отдельных видов товаров, работ, услуг, лицензируемых государством или социально значимых, и др.” [3].

Проводя налоговую политику, при внесении изменений в налоговое законодательство государство обязано так же, как и налого-

плательщики, оценивать степень налоговых рисков. Естественно, что при этом государственными органами должны оцениваться и налоговые риски налогоплательщиков, связанные с возможностью их финансовых потерь вследствие предполагаемого введения новых налогов, повышения налоговых ставок, отмены налоговых льгот.

Интересным представляется вопрос о субъектах налоговых рисков. Как уже упоминалось, традиционно в научной литературе выделяются государство, с одной стороны, и хозяйствующие субъекты – с другой.

Очевидно, что от имени государства выступают органы государственной власти, которыми в соответствии с частью первой статьи 11 Конституции Российской Федерации являются Президент Российской Федерации, Федеральное Собрание, Правительство Российской Федерации.

В соответствии со статьей 15 Федерального конституционного закона “О Правительстве Российской Федерации” от 17.12.1997 № 2-ФКЗ (в редакции от 22.07.2010), Правительство Российской Федерации обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики, а также разрабатывает и реализует налоговую политику.

Бюджетная система Российской Федерации, как известно, трехуровневая – федеральный бюджет, бюджет субъекта Российской Федерации и местный бюджет. Аналогично и статьей 12 части первой Налогового кодекса РФ установлены федеральные, региональные и местные налоги. Безусловно, принадлежность налога, например, к федеральному налогу не означает, что он зачисляется в федеральный бюджет. Имеется ввиду, что федеральными налогами признаются те, которые установлены Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Однако региональные и местные налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов (муниципальных образований) в соответствии с законами субъектов Российской Федерации (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований).

Например, при установлении региональных налогов законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации могут (в общем случае) определять отдельные элементы налогообложения: например, налоговые ставки, а также порядок и сроки уплаты региональных налогов (пункт 3 статьи 12 Налогового кодекса РФ). Аналогичное право в отношении местных налогов имеют представительные органы муниципальных образований (по установлению налоговых ставок и порядков и сроков уплаты налогов), а также законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (установление налоговых ставок и налоговых льгот).

Зачастую такое право проявляется в установлении различных ставок, например, транспортного налога (в Москве, например, такие ставки традиционно выше, чем в соседних субъектах Российской Федерации). Например, в соответствии с Законом города Москвы от 09.07.2008 № 33 “О транспортном налоге”, для владельца легкового автомобиля с мощностью двигателя 260 лошадиных сил (л.с.) ставка транспортного налога в 2010 г. установлена в размере 150 руб. за одну л. с. (соответственно, сумма годового налога составит 39 000 руб.).

В Тверской области, в соответствии с Законом Тверской области “О транспортном налоге в Тверской области” от 06.11.2002 № 75-ЗО (в ред. от 28.04.2010),

ставка транспортного налога для аналогичного транспортного средства составляет 90 руб. за одну л.с. (сумма годового налога – 23400 руб.). Разница для автовладельца (15 600 руб.) весьма ощутимая. Поэтому на этапе введения транспортного налога многими экспертами отмечались определенные процессы “перерегистрации” транспортных средств в соседних с Москвой регионах, при том что фактически транспортные средства использовались в Москве.

Конечно, при таком различии ставок вполне возникает определенный налоговый риск недопоступления доходов в бюджет одного субъекта, а в целом – и в бюджетную систему страны, ведь в итоге транспортный налог с конкретного автотранспортного средства будет уплачен в меньшем объеме.

Очевидно, что при установлении налоговых ставок и льгот по региональным и местным налогам, региональные и местные органы власти фактически выступают самостоятельными участниками налоговых правоотношений. Поэтому представляется, что их можно считать субъектами налоговых правоотношений.

Наряду с изложенным, субъекты Российской Федерации и местные органы власти, сами являясь субъектами налоговым риском, также могут иметь налоговые риски в части региональных и местных бюджетов по обстоятельствам, от них не зависящим – например, риски решений федеральных органов исполнительной власти и риски судебных решений.

Автор согласен с М. Р. Пинской, полагающей, что и для государства в лице его уполномоченных органов, и для налогоплательщиков общим в вопросе о налоговом риске является то, что причиной его возникновения выступают недостатки в законодательстве, которые нередко провоцируют возникновение спорных ситуаций,

когда интересы компаний сталкиваются с интересами налоговых органов [4].

Неопределенность отдельных положений налогового законодательства может увеличивать также налоговые риски бюджетов всех уровней. Подобная ситуация возможна в условиях взыскания в бюджет доначисленных налогоплательщику налогов в результате проведения выездной налоговой проверки, результаты которой затем отменены решением арбитражного суда. Вследствие этого бюджет не только не получает определенную сумму налогов, но возникает риск дополнительного возмещения налогоплательщику причиненного ему действиями налоговых органов материального ущерба.

Поэтому чрезвычайно важно, чтобы Налоговый кодекс РФ был законом прямого действия, поскольку более чем десятилетняя практика его применения свидетельствует – по-прежнему достаточно серьезное внимание (нередко и судебными органами) уделяется разъясняющим письмам Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы, несмотря на то, что они не являются нормативно-правовыми актами, не порождают прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. К сожалению, в этой части российское налоговое законодательство все еще далеко от совершенства, что неизбежно усиливает налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков.

Также налоговые риски государства могут быть вызваны принятыми решениями Конституционного Суда РФ, а также решениями судов всех уровней арбитражного судопроизводства. Печальную известность в этом отношении получило Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О относительно “добросовестности” налогоплательщиков и возможности переквалификации налоговых последствий

сделки вплоть до полного взыскания всего полученного в доход государства.

Соглашаясь с позицией, высказанной Л. И. Гончаренко [3], налоговый риск с точки зрения государства можно определить и как возможность наступления неблагоприятных финансовых и иных последствий в результате несоблюдения налогоплательщиками налогового законодательства.

Еще до введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации, у налоговых органов существовала обязанность осуществлять документальный контроль предприятий, организаций и учреждений один раз в два года (статья 11 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации").

С 1996 года такая проверка стала обязательной по решению начальника (заместителя начальника) налогового органа, в которой налогоплательщик состоит на учете, при наличии ряда объективных обстоятельств.

Спустя 10 лет Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ требование законодательства об обязательной проверке налогоплательщиков и вовсе было отменено. Очевидность такого решения подтверждалась все возрастающим количеством налогоплательщиков.

Поэтому Федеральной налоговой службой была применена система управления налоговыми рисками, которая в настоящее время используется при планировании контрольных мероприятий и выборе субъектов проверок: приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (впоследствии она изменялась приказами ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467 и от 22.09.2010 № ММВ-7-2/461).

Основной задачей разработчиков данной Концепции является построение единой, открытой и понятной для налогоплательщиков и налоговых органов системы планирования выездных налоговых проверок, которая базируется на определенных принципах. К этим принципам относятся:

- 1) режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков;
- 2) своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений;
- 3) неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах;
- 4) обоснованность выбора объектов проверки.

При неукоснительном соблюдении данного подхода можно надеяться на формирование двусторонней ответственности участников налоговых отношений в процессе налоговой проверки и повышение уровня налогового администрирования в целом.

Отбор налогоплательщиков, подлежащих проверке, производится на основе анализа финансово-экономических показателей деятельности организаций. Принципиально новым подходом в данной Концепции является перечень критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, выступающий неотъемлемой частью указанного документа. То есть налогоплательщик впервые за весь период налоговой реформы получил доступ к инструментарию, используемому налоговыми органами, и имеет возможность оценить собственные налоговые риски и вероятность участия в налоговой проверке в обозримом будущем.

Таким образом, систематическое проведение самостоятельной оценки рисков

по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволят налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства, а для государства, соответственно, дополнительное поступление платежей в бюджет снижает налоговые риски недопоступления налогов в бюджетную систему.

Безусловно, «теневой» сектор экономики присутствует в экономике России (в настоящей работе не рассматривается) и для государства его наличие представляет существенный налоговый риск. При достижении целей, определенных Концепцией, вырастут доходы государства, так как будет уменьшено количество налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики, возрастет число налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме рассчитывающих и уплачивающих налоги.

На основе вышеизложенного можно сделать краткие выводы:

- как понятие налоговые риски должны применяться в отношении всех субъектов налоговых правоотношений, то есть не только налогоплательщиков, но и государства;
- в качестве субъектов налоговых рисков под понятием «государство» можно рассматривать не только Правительство Рос-

сийской Федерации, но и законодательные (представительные) органы власти субъектов Российской Федерации и представительные органы местного самоуправления;

- необходим системный анализ «теневое» сектора экономики с точки зрения анализа неблагоприятных налоговых последствий для экономики страны и бюджетной системы в частности.

Таким образом, для изменения ситуации с налоговыми рисками бюджетной системы необходим комплексный анализ проблем, решение которых позволит в перспективе обеспечить устойчивое функционирование и развитие экономики России.

Литература

1. Пансков В. Г. *Налоговые риски: налогоплательщики и государство // Налоговый вестник. – 2009. – № 1.*
2. Пименов Н. А. *Фискальные риски в системе налоговой безопасности предприятий и государства // Налоги. – 2010. – № 4.*
3. Гончаренко Л. И. *Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1.*
4. Пинская М. Р. *Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. – 2009. – № 2.*