

Федеральное агентство по образованию
Байкальский государственный университет экономики и права

С.К. Содномова
Э.Л. Калашникова

**НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРИ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ
НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ**

Иркутск
Издательство БГУЭП
2008

УДК 336.2 (47)
ББК 67.99 (2)2
С 57

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета экономики и права

Рецензенты канд. эконом. наук, доц. Г.П. Комарова
канд. эконом. наук, доц. Е.В. Андреева

Содномова С. К.
С 57 Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности /
С.К. Содномова, Э.Л. Калашникова. – Иркутск: Изд-во БГУЭП,
2008. – 188 с.
ISBN 978-5-7253-1718-3

Рассмотрены подходы к исполнению обязанности по уплате налогов, особенности налогообложения в условиях информационной асимметрии и их влияние на налоговые риски. Освещен широкий круг вопросов по выявлению имеющихся неопределенностей в современном налоговом законодательстве, оценке их финансовых последствий и разработке научно-практических рекомендаций в области налогового планирования с позиций налогоплательщика.

Издание предназначено для студентов экономических вузов всех форм обучения, аспирантов, преподавателей и широкого круга читателей, интересующихся проблемами налогообложения.

ББК 67.99 (2) 2

ISBN 978-5-7253-1718-3

© Содномова С. К., 2008
© Издательство БГУЭП, 2008

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1. ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ	6
2. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ КАК РЕЗУЛЬТАТ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ	31
2.1 Особенности процесса налогообложения в условиях информационной асимметрии	31
2.2. Роль и значение налоговых рисков при неопределенности налоговой обязанности	57
3. АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ	73
3.1. Способы выявления налоговых рисков в процессе налогообложения	73
3.2. Финансовые последствия нарушений определенности в налогообложении	91
4. ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ	124
4.1. Методические подходы к оценке неопределенности налогового обязательства	124
4.2. Методы управления налоговыми рисками	141
ПРИЛОЖЕНИЯ	152

ВВЕДЕНИЕ

В ходе развития и реформирования налоговой системы РФ на современном этапе недостаточно внимания уделяется разработкам в области фундаментальных основ налогообложения. Большинство исследований посвящено методическим вопросам исчисления и уплаты конкретных видов налогов, в то время как налогообложение представляет собой сложный процесс, имеющий внутреннюю структуру и функциональные связи, ключевым элементом которого является налоговое обязательство.

Учитывая, что налоговое обязательство исполняется налогоплательщиком самостоятельно, необходимым и связующим звеном, позволяющим государству отслеживать соответствие законодательно возложенных на него налоговых обязательств к исполненным, является налоговый контроль. Именно при его осуществлении выявляются факты неопределенностей в налогообложении, которые вносят значительное несоответствие в процесс налогообложения.

Признание наличия спорных вопросов по налогообложению свидетельствует об имеющихся неопределенностях, которые объясняются только с позиций допущения информационных асимметрий в налогообложении.

Информационная асимметрия, являясь реальным фактом общественной жизни, деформирует основополагающие принципы налогообложения и требует внесения корректив в существующие подходы к налогообложению.

Проявлением информационной асимметрии в отношении налогоплательщика является нарушение принципа определенности налогообложения, имеющего негативные финансовые последствия, как для налогоплательщика, (пени и штрафы), так и для государства (своевременно неполученные доходы бюджета).

Нарушение определенности, приводит к возникновению у налогоплательщика налоговых рисков, причиной которых является неисполнение налогоплательщиком налоговых обязательств в определенном законом объеме.

Государство при выявлении фактов нанесения ему финансового ущерба применяет правовые и административные механизмы его возмещения. Дея-

тельность налогоплательщика, направленная на защиту своих интересов в части соблюдения принципа определенности налогообложения и исключения в связи с этим налоговых рисков, не получила должного внимания при исследовании процесса налогообложения. Подтверждением этого является практическое отсутствие научных работ по вопросам возникновения налоговых рисков и последствий возникающих, вследствие нарушения принципа определенности.

В связи с этим становится актуальным не только исследование налоговых рисков и финансовых последствий их реализации, но и определение как приемов, позволяющих оценить неопределенность налогового обязательства для налогоплательщика, так и методов управления.

1. ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ: ФИНАНСОВО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

Государство для побуждения субъектов налогового права к применению предоставленных им прав и исполнению их обязанностей используется несколько способов правового регулирования налоговых отношений, а именно: запреты, дозволения, позитивные обязывания, стимулы и санкции.

Поскольку преобладающее большинство финансовых правоотношений, к коим относятся и налоговые правоотношения, направлено на упорядочение, закрепление правоотношений с участием государства, большинство налоговых правоотношений является регулятивными. Налоговое право регулирует отношения по однонаправленному движению денежных средств от налогоплательщиков к бюджетам в форме налогов и сборов. Регулирование налоговых отношений осуществляется, в основном, через установление обязанностей побуждением субъектов налогового права к активным действиям, а именно - к уплате в бюджетную систему налогов и сборов. Обязанность субъектов в налоговых правоотношениях возникает из нормативного, а не индивидуального финансово-правового акта, другими словами обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Результатом исполнения данной обязанности является уплата налога и сбора. Сущность налоговой обязанности заключается в императивных нормах требований государства, механизм реализации исполнения налоговой обязанности лишь в единичных случаях допускает элементы диспозитивности, хотя следует отметить, что Налоговый кодекс РФ не содержит и не раскрывает признаки метода властных предписаний. Властность и субординация регулирования налоговых отношений в Российской Федерации отражена в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, указавшем, что налогоплательщику в налоговых правоотношениях принадлежит обязанность повиновения, а также отметившее и односторонний характер налоговых обязательств.

Налоговые правоотношения носят принудительный характер и в зару-

бежных странах, в частности права Налогового управления Великобритании осуществлять сбор налогов подкрепляются обширными карательными правами. Любая правореализация норм налогового законодательства, осуществленная Налоговым управлением предположительно является «правильной», налогоплательщик, желающий опровергнуть осуществленную правореализацию должен представить доказательства¹.

В Российской Федерации налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ. Ю.А. Крохина предлагает рассматривать налоговую обязанность в узком и широком аспектах: в широком аспекте, как комплекс мер должного поведения налогоплательщика, в узком аспекте как часть налоговых обязанностей налогоплательщика и реализацию конституционно установленной меры должного поведения налогоплательщика по уплате законно установленных налогов и сборов.²

Присоединяясь к определению налоговой обязанности как комплекса мер должного поведения налогоплательщика, исходим из того, что такой подход включает в себя значительное многообразие обязанностей налогоплательщиков, как предусмотренных НК РФ, так и требующих особого указания по отношению к конкретному налогоплательщику. Многообразие обязанностей налогоплательщика усугубляется преобладанием сложных налоговых правоотношений, содержание которых заключается, по мнению Ю.А. Крохиной, в нескольких взаимосвязанных субъективных правах и обязанностях³. Следует отметить, что крайняя сложность системы налогообложения характерна не только для Российской Федерации, например и для Великобритании эта проблема носит системный характер. Современный налоговый режим Великобритании представляет собой чрезвычайно сложную систему правил, которые длинны и трудны для понимания.⁴

¹ Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 263

² Налоговое право России: Учебник для вузов/ Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. М.: Норма, 2005. –С. 281

³ Налоговое право России: Учебник для вузов/ Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. М.: Норма, 2005. –С. 207

⁴ Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 264

Раскрывая понятие налоговой обязанности нельзя не указать на факт того, что в налоговом праве Российской Федерации помимо преобладания налоговых обязанностей среди налоговых правоотношений, субъективное право при исполнении налоговой обязанности сводится, в сущности, к «праву требования» исполнения обязанностей¹.

Красноречивым показателем того, что в Российской Федерации наделение правами участника налоговых правоотношений в лице налогоплательщика происходит в меньшем объеме чем, тот, который ему необходим для исполнения возложенных на него обязанностей, является дискуссия о возможности и целесообразности использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Авторы С. Г. Пепеляев², Е.В. Прохоров³, В.А. Белов⁴, М. В. Карасева⁵ выступают за использование обязательственной конструкции в налоговых отношениях. В противовес целесообразности использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство» В.В. Витрянский отмечает, что обязанность по уплате налога носит публично-правовой характер, а обязательство представляет собой гражданское правоотношение⁶. Этот подход нашел отражение в Налоговом Кодексе РФ и ст. 57 Конституции РФ в виде реализации в законодательных актах понятия «налоговая обязанность». Дискутируя о целесообразности применения понятия «налоговое обязательство» Е. У. Латыпова отмечает, что «законодатель сознательно избегает организации налогообложения через категорию налогового обязательства, ограждая себя от какой либо ответственности перед налогоплательщиком»⁷. В данном случае критика в отношении законодателя является необоснованной. В то время, как, нельзя не согласиться с мнением Е.У. Латыповой в отношении недостаточности ответственности законодателя перед налогоплательщиком.

В Российской Федерации проблема недостаточной ответственности зако-

¹ Налоговое право России: Учебник для вузов/ Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. М.: Норма, 2005. –С. 166

² Пепеляев С.Г. Налоговый эксперт. 2001. № 4.

³ Прохоров Е.В. Теория налоговых обязательств. Алматы, 2001. С.83

⁴ Белов В.А. Денежные обязательства. М., 2001. С.14

⁵ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 273

⁶ Витрянский В.В. Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника/ Закон. 2000. №3. С. 120-121.

⁷ Латыпова Е.У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: финансово-правовой аспект. Дисс. на соиск. учен. степени канд. юрид. наук. М., 2004. С. 50-60

нодателя перед налогоплательщиком и субъективных прав налогоплательщика актуализируется в связи со спецификой налоговых правоотношений, обусловленных наличием механизма лишения прав собственности налогоплательщиков, в частности, внесудебного лишения (ограничения) права частной собственности. Указанную проблему также усугубляет, отмеченная С.Г. Олейниковой, нестабильность норм налогового права, отличающая их от других норм в системе права¹.

Проблема недостаточной ответственности законодателя перед налогоплательщиком характерна не только для РФ, но также и для налогового права США. Верховным Судом США заявлено, что «налоговое законодательство не содержит в себе обещаний, и у налогоплательщика нет прав, заложенных в Налоговом кодексе», что является констатацией печальной правовой истины².

Ответственность законодателя, предоставляющая соблюдение прав налогоплательщиков реализуется с помощью особой структуры налоговой обязанности, особого состава налога.³ Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиком за налоговый период, в соответствии со статьей 56 НК РФ исчисляется налогоплательщиком самостоятельно (система самообложения), за исключением прямо предусмотренных налоговым законодательством случаев, когда обязанность по исчислению суммы налога возложена на налоговый орган или налогового агента. Порядок исчисления налога представляет собой процессуальное действие, регламентированное НК РФ. Но применение системы самообложения является фактором следующей специфической проблемы налогообложения, характерной как для Российской Федерации, так и Великобритании. Налогоплательщики несут бремя идентификации своей налоговой обязанности в

¹ Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005, С.174

² Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 268

³ Об особенностях доктринального и законодательного подходов к определению элементов юридического состава налога см. подробнее :Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Монография. М., 2003. С.113

соответствии с налоговым законодательством¹. Контроль результатов исполнения данного процессуального действия в Российской Федерации производится налоговыми органами в процессе налогового контроля, который призван охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований.

Таким образом, неравенство участников налоговых правоотношений и субординационный характер налоговых правоотношений между частными и публичными субъектами, делает их по своему правовому содержанию изначально конфликтными. Также особенность налоговых отношений состоит в тесном переплетении публичных и частных интересов, которая отмечена Г.В. Петровой².

Конфликтность налоговых отношений преодолевается путем достижения баланса частных и публичных интересов. Финансово-правовые исходные начала, предполагающие баланс частных и публичных интересов, находят отражение в принципах налогового права, и преломляют требования финансового права как отрасли права к сущности налоговой деятельности государства.³ Принципы права, как исходные нормативно-юридические положения, отличающиеся высшей императивностью, определяют содержание правового регулирования и выступают во многих случаях высшим критерием правомерности поведения участников регулируемых отношений⁴. А. В. Брызгалиным указано, что налоговому праву присущи общеотраслевые принципы, а именно, верховенство закона, единство, целесообразность и реальность законности и т. д.⁵

Принципы налогового права, как подотрасли финансового права, имеют свое содержание и свои особенности, обусловленные спецификой соответст-

¹ Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 264

² Петрова Г.В. Проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения// Законодательство России XXI веке. С. 96.

³ Подробнее о влиянии принципов финансового права на его институты см.: Смирнов Д.А. принципы налогообложения имущества юридических лиц: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1998. С. 11-14.

⁴ Общая теория права и государства: Учебник 3-е изд., перераб. и доп./ Под ред. В.В. Лазарева. М.: Юрист, 2000. С. 134-137.

⁵ Брызгалин А.В. Принципы налогового права: теория и практика// Законодательство и экономика. 1997. № 19-20 С.3

вующего правового регулирования. Специфику налогового права отражают специально-правовые принципы налогового права. А. А. Тедеевым, В.А. Парыгиной указано, что к специально-правовым принципам относятся:

1. принцип законности налогообложения;
2. принцип всеобщности и равенства налогообложения;
3. принцип справедливости налогообложения;
4. принцип взимания налогов в публичных целях;
5. принцип установления налогов в должной правовой процедуре;
6. принцип экономического основания налогов (сборов);
7. принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
8. принцип определенности налоговой обязанности;
9. принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики;
10. принцип единства системы налогов и сборов¹.

Кроме того, С. Г. Пепеляевым и А.В. Брызгалиным выделены и другие принципы налогового права, например: принцип равной защиты, принцип недопустимости налогов препятствующих реализации гражданами их конституционных прав, принцип приоритета финансовой цели взимания налога, принцип ограничения специализации налогов и сборов, принцип ограничения форм налогового законодательства, принцип разделения налоговых правомочий², принцип нейтральности налогообложения, принцип наличия всех элементов в налоговом законе, принцип сочетания интересов при налогообложении³.

Конституционный суд РФ в Постановлении № 5-П от 21 марта 1997 г. отметил, что общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и

¹В.А.Парыгина. Принципы налогового права. Современное налоговое право. № 4, 2003 С. 10-11.

²Налоговое право/ Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 68-78

³Налоги и и налоговое право/ Под ред. А.В. Брызгалина С.134-143

гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации¹. В Российской Федерации основные принципы налогообложения отражены в общих положениях Конституции, а также в ст. 3 НК РФ. Их содержание имеет следующие направления: а) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию основ конституционного строя; б) принципы налогообложения, обеспечивающие соблюдение и реализацию прав человека и гражданина; в) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию начал федерализма².

По мнению С.Г. Олейниковой, принципы налогового права соответствуют принципам налогообложения. Они представляют собой часть системы принципов права³. Исходя из теоретических предпосылок, принципы налогового права определяют общую направленность правового регулирования налоговой деятельности государства. Ф. К. Франк отмечено, что принципы налогового права оказывают существенное влияние на развитие правовых основ налогообложения, что дает возможность усиливать меры по укреплению налогового администрирования и защите прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, включая развитие институтов налоговой ответственности, налоговой тайны, института «презумпции невиновности налогоплательщика».

Такие особенности налоговых правоотношений, как: преобладание обязанностей в налоговых правоотношениях, императивность, субординационный характер налоговых правоотношений, многообразие и сложность налоговых обязанностей, недостаточность субъективных прав налогоплательщика, наличие механизма внесудебного лишения (ограничения) собственности, нестабильность и сложность налогового законодательства, порядок исчисления налога в виде процессуального действия (самообложение), проверка порядка исчисления налога в процессе налогового контроля, изначальная конфликтность правового содержания налоговых правоотношений, порождают дополнитель-

¹ Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

² В последующем данный подход получил доктринальное, научно-теоретическое обоснование. См., например Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель- налогоплательщик- государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: Учеб. Пособие. М., 1998. С. 193-197.

³ Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2005, С. 79.

ные требования к защите прав налогоплательщика. Баланс частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях реализуется через принципы налогового права, в частности, через специально-правовые принципы, обеспечивающие соблюдение и реализацию прав человека и гражданина, таковыми являются:

- принцип законности налогообложения;
- принцип установления налогов в должной правовой процедуре;
- принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
- принцип определенности налоговой обязанности.

Нельзя отрицать взаимосвязь указанных принципов, а именно то, что принцип определенности налоговой обязанности является производным от общеправового принципа законности и принципа презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах. Он закреплен в п. 6 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. При этом принцип законности налогообложения проявляется в налоговом праве, в первую очередь, применительно к налоговой обязанности. Отражение данной взаимосвязи нашло отражение в предложенном Д. В. Винницким видении классификации принципов налогового права. В понятие принципа определенности налогообложения им в качестве его элементов объединены: принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах; принцип определенности налоговой обязанности. В то время, как автором принцип установления налогов в должной правовой процедуре детализирован на следующие элементы, а именно: на требование предварительного опубликования законов о налогах и сборах и правило о недопустимости немедленного их вступления в

силу, а также обратной силы налогового закона, ухудшающего положение частных лиц и правило об обратной силе налогового закона, смягчающего ответственность или устанавливающего дополнительные гарантии для частных лиц¹.

Следует отметить, что подобная взаимосвязь принципов нашла отражение в налоговом праве Германии. Одним из проявлений принципа законности является требование определенности и законодательного закрепления юридического состава налога². Принцип правовой безопасности, отраженный в ст. 20 абз. 3, ст. 28 абз. 1 Основного закона Германии, требует ясности, транспарентности правовых положений и предсказуемости правовых последствий, а также связанности правоприменительных органов требованием защиты доверия к системе права. Согласно требованиям определенности правовых положений, правовые нормы по содержанию и условиям их действия должны быть четкими и стабильными, чтобы судебный контроль действий был возможен на основе конкретной нормы. В налоговом праве Германии принцип определенности закона действует не только в отношении юридического состава налога и его элементов, но и в отношении правовых последствий³.

Несмотря на то, что определенность закрепляемых прав и обязанностей - общеизвестная особенность права, и наличие у права этой специфической черты (наравне с нормативностью) является аксиомой⁴, именно определенность налоговой обязанности в силу описанных нами особенностей налоговых правоотношений приобретает особую значимость для обеспечения соблюдения и реализации прав налогоплательщиков. Но существует мнение о том, что предложенная нами точка зрения не обоснована на реальном положении вещей⁵.

В.П. Грибановым отмечено, «Для исследования правовых принципов...отрасли или института права еще недостаточно дать определение право-

¹ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 134.

² Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н. – М.:Готика, 2005.- С. 91 Егорова М.О. Принципы налогового права ФРГ.

³ Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н. – М.:Готика, 2005.- С. 93 Егорова М.О. Принципы налогового права ФРГ

⁴ Алексеев С.С. Частное право: Научно-публицистический очерк. М.: Статут, 1999. С. 12-13.

⁵ Тедеев А. А. Налоги и налогообложение: учебник/ А. А. Тедеев. – М.: Приор-издат, 2004. – С. 143

вого принципа. Необходимо также выявить и объяснить сами принципы»¹. А. А. Тедеев раскрывает принцип определенности налоговой обязанности как требование предельной конкретности, понятности и недвусмысленности содержания соответствующих норм права². Д.В. Винницким указано, что одним из элементов принципа определенности является требование ясности и системности налогового законодательства³. Тезис современного российского права о таком свойстве права, как его формальная определенность, исследовался С. С. Алексеевым, В.К. Бабаевым, Д.А. Керимовым, П. Е. Недбайло, А. С. Пиголкиным, С. А. Шабуровым. Но наиболее полное понятие определенности было предложено Т. Н. Назаренко: «Формальная определенность права есть точное, полное и последовательное закрепление и реализация в праве нормативной воли»⁴. Формальная определенность в современном российском праве, как было отмечено Т.Н. Назаренко, достигается с помощью:

- формальной определенности содержания норм права;
- способов формулирования норм права и форм их закрепления, выражения;
- нормативных правовых актов;
- определенностью реализации права⁵.

Но еще в работах древнегреческих мыслителей было отмечено, что закон никогда не может с точностью предписать решение в возникающих правовых ситуациях. " Все относящиеся к законодательству никогда и никоим образом еще не было выработано до конца...", - определено Платоном. По мнению Аристотеля, в силу разнообразия правовых ситуаций, когда нельзя дать предписания относительно конкретного данного случая, определения законодателя должны отличаться характером всеобщности, иногда против воли законодателя возникает неопределенность закона. Таким образом, в силу таких существен-

¹ Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е стереотип. – М.: «Статут», 2001. С.220

² Тедеев А. А. Налоги и налогообложение: учебник/ А. А. Тедеев. – М.: Приор-издат, 2004. – С. 144

³ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 134

⁴ Назаренко Т.Н. Неопределенность в Российском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук/ Т.Н. Назаренко– М., 2006. – С. 11

⁵ Назаренко Т.Н. Неопределенность в Российском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук/ Т.Н. Назаренко– М., 2006. – С. 11

ных признаков норм права, как общность и абстрактный характер, и необходимости при реализации права конкретизировать содержательные элементы нормы права, абсолютной определенности норм права существовать не может. Но, в тоже время, как было отражено И. А. Покровским: "Одно из первых и самых существенных требований, которые предъявляются к праву развивающейся человеческой личностью, является требование определенности правовых норм».

Стремление к определенности налогового законодательства в силу его объемности и сложности остается лишь стремлением не только в Российской Федерации, но в Великобритании. В. Чен было отражено, что: «Действие законодательства на практике неопределимо до вынесения решения суда»¹.

Мы присоединяемся к мнению В.П. Грибанова, который указал, что «руководящие идеи, принципы, выработанные правовой наукой и общественной практикой и составляющие основу правовых взглядов, все же еще нельзя назвать правовыми принципами, так как они сами по себе не обладают той степенью обязательности, которая свойственна праву»². Принцип определенности налоговой обязанности будет являться обязательным только в случае позитивного закрепления в действующем праве механизма его реализации. Хотя существует мнение, что право не следует понимать узконаправленно, то есть отрицая саму возможность надпозитивных принципов права, которые являются критерием легитимности законодательства и могут при наличии в нем пробелов применяться судом³. Однако мало назвать сам принцип определенности налоговой обязанности, следует обеспечить его реализацию, в целях правильного применения его всеми ветвями власти, гражданами, их объединениями. Цель, которую преследует установление общих принципов налогообложения, является, как пишут Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г., «связывание самой законодательной власти...основные принципы налогообложения не могут быть наруше-

¹ Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 268

² Грибанов В.П. Осуществление и защита гражданских прав. Изд. 2-е стереотип. – М.: «Статут», 2001. С.220

³ Тосунян Г.А., Викулин А.Ю., Экмалян А.М. Банковское право Российской Федерации. Общая часть: Учебник/ Под общей ред. акад. Б.Н. Топоркина . М.: Юрист, 1999. С. 40-41.

ны...Имеются все основания говорить об их «надзаконном значении»¹. Но без механизма реализации принципа определенности налоговой обязанности его применение как государством, так и налогоплательщиками невозможно. Выделенные Д.В. Винницким элементы принципа определенности фактически частично обеспечивают его реализацию, а именно:

- системность, кодифицированность, автономия налогового законодательства;
- требование предварительного опубликования законов о налогах и сборах;
- правило о недопустимости немедленного вступления в силу, а также обратной силы налогового закона, ухудшающего положение частных лиц;
- правило об обратной силе налогового закона, смягчающего ответственность или устанавливающего дополнительные гарантии для частных лиц;
- правило о толковании неустранимых сомнений при применении налогового закона в пользу частного лица².

Так как принцип определенности налоговой обязанности исчерпывающе не реализован, то и игнорировать его, нарушить не представит никакой сложности. В связи с этим, для соблюдения и реализации прав налогоплательщика, приобретает актуальность предложенный Д.В. Винницким принцип добросовестности и недопустимости злоупотребления правом³. Им предложена реализация идеи защиты добросовестного участника налогового отношения и требования недопустимости злоупотребления правом в виде принципа российского налогового права.

В отношении допустимости применения в налоговых отношениях запрета

¹ Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда РФ: Учебное пособие. – М.: ФБК ПРЕСС, 1998. С.311.

² Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 134

³ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 153

злоупотребления правом существует два полярных мнения. В частности, по мнению Г.А. Гаджиева в налоговом праве может применяться вытекающая из конституционных принципов обязанность налогоплательщика выполнять их добросовестно¹. Эта идея выражается в конституционном праве через принцип необходимости добросовестного осуществления своих субъективных прав (ч. 3 ст. 17 Конституции РФ).

Диаметрально противоположного мнения придерживается С. Д. Радченко, который предлагает в данном случае рассмотреть конституционные нормы. С.Д. Радченко указывает, что речь идет о злоупотреблении правом тогда, когда осуществляется право, в то время как уплата налогов – это не право, а обязанность, злоупотребление которой не знают ни закон, ни правовая наука².

Сформировавшаяся судебная практика в Российской Федерации включает в себя несколько типов налоговых правоотношений, рассматриваемых в качестве злоупотребления правом в налоговых отношениях, в частности, как злоупотребление правом квалифицируется:

1. погашение банку задолженности заемщика по кредитному договору третьими лицами со своих расчетных счетов, минуя счет заемщика, в ситуации, когда у последнего имеется задолженность по налогам³;

2. знание налогоплательщиком о невозможности перечисления банком налоговых платежей с расчетного счета налогоплательщика в бюджет в связи с отсутствием у банка денежных средств на корреспондентском счете и непринятие налогоплательщиком мер для перечисления налога через другой банк⁴;

3. отказ в возмещении НДС по мотиву злоупотребления налогоплательщиком этим правом⁵.

¹ Гаджиев Г.А. От правоприменения до злоупотребления// ЭЖ-Юрист. 2004. № 42. С. 10-11.

² Радченко С.Д. Злоупотребление правом/ С.Д. Радченко// Налоги.-2006.-№3- С.14-18

³ Постановление ФАС Уральского округа от 22 января 1998 г. № Ф09-788/97-АК, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26 марта 1999 г. № Ф08-300/97. Здесь и далее постановления Федеральных арбитражных судов округов приводятся по СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 22 мая 2000 г. № Ф08-1138/200, Постановление ФАС Московского округа от 8 августа 2001 г., № КА-а40/4034-01, от 12 января 2001 г., № КА-А40/6143-00.

⁵ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29 сентября 2004 г. № Ф03-А51/04-2/2380, Постановление ФАС Московского округа от 27 октября 2004 г. № КА-А40/9857-04, Постановление Фас Волго-Вятского округа от 1 октября 2004 г. № А28-1540/2004-28/26, Постановление ФАС Уральского округа от 24 декабря 2002 г. № Ф09-2652/02-АК, от 27 февраля 2003 г. № Ф09-342/03-АК, от 27 февраля 2003 г. № Ф09-342/03-АК.

В налоговом законодательстве не содержится и не раскрывается понятие «добросовестность», но в налоговом праве используется данное понятие, в частности для разрешения налоговых споров. М.В. Карасевой предложено рассматривать проблему добросовестности в налоговом праве через призму презумпций, как особых приемов правового регулирования¹. Мнение М.В. Карасевой поддержано Д.В. Винницким, с условием, что данный принцип предполагается реализовывать при помощи различных юридических средств, в том числе при помощи установления соответствующих презумпций (важнейшая из которых - презумпция добросовестности и невиновности налогоплательщика)². При этом можно отметить, что смысл положений, содержащихся в п. 7 ст.3 НК РФ, свидетельствует о том, что в налоговых правоотношениях действует презумпция добросовестности налогоплательщика.

Сформировавшаяся судебная практика в Российской Федерации включает в себя несколько определений, основанных на категории «добросовестный налогоплательщик», в частности о том, что:

1. конституционная обязанность по уплате налогов считается исполненной в тот момент, когда изъятие части имущества добросовестного налогоплательщика в рамках публично-правовых отношений фактически произошло³;
2. министерство либо иное ведомство не могут истолковывать понятие «добросовестные налогоплательщики», использованное в постановлении от 12 октября 1998 г., как возлагающие на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством⁴.

Следует отметить, что в налоговых правоотношениях возможно рассматривать два типа злоупотребления субъективными правами, как со стороны на-

¹ Карасева М.В. Презумпции и фикции в части первой НК РФ// Журнал российского права. 2002. № 9. С.272

² Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 155

³ СЗ РФ. 2001. №32.Ст. 3410 Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2000 г.»Об отказе в удовлетворении ходатайства ГУП «НИЦИАМТ» об официальном разъяснении постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г.»

логоплательщика, так и налоговых органов. При этом наибольшее распространение в судебной практике приобрел первый тип злоупотребления правом, в частности это подтверждает постановление президиума ВАС РФ от 9 января 2002 г. № 2635/01¹. Но наиболее массовый характер приняло применение такого неоднозначного, абстрактно-неопределенного оценочного понятия, как недобросовестность налогоплательщика в налоговых спорах между налогоплательщиками и налоговыми органами. В таблице 1 приведены данные о налоговых спорах по налогу на добавленную стоимость, в которых отражена сформировавшаяся судебная практика, ментальность и стереотипы, которые по привычке называют «постановлениями о недобросовестности»- так глубоко в сознание налогоплательщиков и налоговых органов Российской Федерации проникло устойчивое сочетание «недобросовестность налогоплательщика». В данном случае уместно привести мнение Ардашева В. Л., ссылавшегося на то, что в праве, в том числе публичном, невозможно обойтись без оценочных категорий². Однако в налогообложении они должны применяться очень аккуратно, в крайне редких, исключительных случаях и иметь четкое содержание, основание для применения и механизм реализации. Согласно данных таблицы 1 в рассмотренных в 2006 году налоговых спорах, в которых оспаривалась правомерность применения ст. 171 и 172 НК РФ, около трети от общего числа этих споров было рассмотрено арбитражными судами с использованием понятия «недобросовестность» налогоплательщика. Причем следует отметить, что более чем в восьмидесяти процентах налоговых спорах от их общего числа налогоплательщики были обвинены в «недобросовестности» необоснованно.

Исходя из анализа таблицы можно сделать выводы о том, что действия и заключаемые договора добросовестных налогоплательщиков были квалифицированы налоговым органом как злоупотребление правом.

¹ Вестник ВАС РФ. 2002. №5

² Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 10.

Рассмотренные налоговые споры по НДС в 2006 году.

Округ ФАС	В пользу налогоплательщика	в том числе необоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщиков	В пользу налоговых органов	в том числе обоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщиков
Северо-Кавказский	69	21	80	40
Западно-Сибирский	469	70	72	15
Московский	470	133	102	43
Восточно-Сибирский	404	62	95	11
Северо-Западный	1182	611	140	38
Дальневосточный	62	7	54	10
Поволжский	543	156	134	40
Уральский	629	210	107	25
Волго-Вятский	111	22	61	9
Центральный	131	34	23	6
Всего	4082	1326	868	237
Примечание - по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов				

В основу исследования причины подобных действий налоговых органов, было положено определение Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 N 169-О, в котором указано, что экономическая природа налога на добавленную стоимость состоит в том, что обеспечиваются условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного - от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета, приводящего либо к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо к возмещению суммы налога из бюджета. То есть, по мнению налоговых органов, при соблюдении всех требований, установленных 21 главой НК РФ, из феде-

рального бюджета должны возвращаться реальные денежные средства, фактически поступившие непосредственно от производителя и от перепродавцов при последующей реализации товара. Но проблема заключается в том, что экономическая природа НДС не обрела правовую форму требований к налогоплательщику. Таким образом, нарушение определенности налоговой обязанности налогоплательщика ведет к его обвинению в злоупотребление правом и нарушению прав налогоплательщика. При невозможности достижения абсолютной определенности налоговой обязанности налогоплательщика возникает проблема защиты его прав в случае неопределенности от необоснованных обвинений в злоупотреблении правом.

Следует отметить, что в зарубежном налоговом праве, действуют специальные процедуры, позволяющие добросовестному налогоплательщику «застраховаться» от того, чтобы его действия не были в дальнейшем квалифицированы налоговыми органами как нарушение налоговой обязанности по уплате налога:

- фискальный рескрипт (*rescript fiscal*) предоставляется согласно ст. L 64 В свода фискальных процедур Франции;
- письменные ответы налоговых администраций на запросы налогоплательщиков о налоговых последствиях сделки в США (*private ruling*);
- консультации налогоплательщиков по вопросам налога на зарплату, таможенных сборов или оценки фактических ситуаций в связи с осуществлением налогового контроля в Германии;
- предварительные заключения (*forhandsbesked*) о налоговых последствиях той или иной сделки, выдаваемые комиссией по налоговому праву в Швеции¹.

Наибольшие субъективные права предоставлены налогоплательщикам во Франции. Налогоплательщику предоставлена возможность направить запрос администрации о правомерности операции, которую он собирается осуществ-

¹ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 160

вить в будущем. Администрация должна в течение шести месяцев направить ответ, если по окончании срока ответа налогоплательщику не предоставлено, он имеет основания полагать, что соответствующее соглашение правомерно. Таким образом, администрация, давая заключение по налоговым последствиям сделки, в виде отсутствия возражений по ее правомерности, так и отсутствием ответа в установленный срок, лишается возможности в дальнейшем настаивать на квалификации данной операции как неправомерной, и подлежащей квалификации как налоговое правонарушение, а также на применение штрафов и пеней.¹

В США опубликованные толкования налоговых актов (revenue ruling) фактически применяются в отношении всех аналогичных ситуаций.² Но не будучи опубликованным, письменный ответ администрации налогоплательщику (private ruling) с точки зрения закона, администрацию «не связывает» в части дальнейшего обвинения налогоплательщика в налоговом правонарушении (между тем налогоплательщики всегда ссылаются на подобные документы в случае налоговых споров)³.

Данные процедуры в значительной степени расширяют субъективные права налогоплательщика при исполнении его налоговых обязанностей так, как лишают налоговые органы, в случае исполнения налогоплательщиком полученных от налоговых органов предварительных заключений, консультаций, письменных ответов, возможности настаивать на квалификации соответствующих операций как действий, направленных на злоупотребление правом.

Но в российском налоговом законодательстве, процедуры аналогичные фискальному рескрипту отсутствуют, хотя п.п. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ закрепляет право налогоплательщика получать от налоговых органов и других уполномоченных государственных органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. В отличие от зарубежной практики,

¹ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 160

² Толстопятенко Г.П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология. М., 1996. С.40-42

³ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 161

высказанная налоговым органом позиция о порядке налогообложения в письменном разъяснении, представленном налогоплательщику, не составляет препятствий в дальнейшем отступить от нее.

В Российской Федерации разъяснительная работа по вопросам применения законодательства по налогам и сборам находится в ведении Минфина России. Налоговые органы имеют право только информировать налогоплательщиков, которое в рассматриваемом случае может пониматься как доведение до сведения налогоплательщика или воспроизведение информации, содержащейся в актах законодательства о налогах и сборах, и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах.

Налогоплательщик вправе получать разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах только от Минфина России и финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований, максимальный срок предоставления финансовыми органами разъяснений составляет 2 месяца со дня поступления запроса. В соответствии с п.п.3 п.1. ст. 111 НК РФ выполнение данных разъяснений является обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика. Кроме того в соответствии со статьей 75 НК РФ на сумму соответствующей недоимки пени не начисляются.

Наибольшей сложностью для налогоплательщика является то, что для освобождения от ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть доказано, что выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений (причина) предшествовало совершению правонарушения (следствие). Указанные условия освобождения от ответственности налогоплательщика вызваны правоприменительной практикой, сформировавшейся в соответствии п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.01.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового Кодекса РФ». Процедура получения разъяснений налогоплательщиком только от Минфина РФ и финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований налогоплательщиками в РФ значительно затрудняет для налогоплательщиков возможность реализовать

свое право получать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В Российской Федерации существует необходимость в законодательном урегулировании вопроса о введении права налогоплательщика на получение предварительных налоговых заключений и об освобождении налогоплательщика от уплаты недоимки, образовавшейся вследствие выполнения им разъяснений (аналогично существующему в некоторых странах предварительному согласованию налоговых обязательств). Нужно отметить, что проблема отсутствия общедоступной возможности для налогоплательщиков получения официальных решений налоговых органов по налогообложению будущих операций, еще находящихся в стадии рассмотрения, характерна также для Великобритании. В настоящее время в Великобритании существует формализованная система вынесения решений налоговых органов по налогообложению уже совершенных операций. Для выносимых решений относительно налогообложения операций, осуществление которых предполагается в будущем, ограничена процедура легализации, консультации Налогового управления доступны только неофициально и по усмотрению Налогового управления. В. Чен выделены три причины противодействия Налогового управления формальной процедуре вынесения решений по налогообложению операций, осуществление которых предполагается в будущем, которые характерны и для Российской Федерации: обязывающая природа любой консультации (и опасения, что это свойство будет использовано для уклонения от налогов); почти полная вероятность подачи апелляции; затраты на поддержание такого режима¹. В отношении озабоченности правительства о возможности использования предварительных решений для уклонения от налогов В. Чен отмечено, что у Налогового Управления существует возможность этому препятствовать. С этой целью предусмотрено требование раскрытия информации налогоплательщиком, право отказать в вынесении решения и право на отзыв решения.

¹ Винни Чен, Кирсанова А.А. Право на информацию в налоговом законодательстве. Финансовое право зарубежных стран: исследования, рефераты, законодательные акты/ Под ред. Козырина А.Н.- М.: Готика, 2005.- С. 265

С другой стороны, следует отметить, что нарушение определенности налоговой обязанности налогоплательщика выступает в качестве фактора, вызывающего нарушение принципа минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права¹. По словам И. А. Покровского: «Если каждый человек должен подчиняться праву, если он должен приспособлять свое поведение к его требованиям, то, очевидно, что первым условием упорядоченной общественной жизни является определенность этих требований... Логически это право на определенность правовых норм есть одно из самых неотъемлемых прав человеческой личности, какое только себе можно представить; без него, в сущности, вообще ни о каком "праве" не может быть речи».

Таким образом, нарушение определенности налоговой обязанности нарушает права частных субъектов налогового права, которые вытекают из-за закрепленного в п. 3 ст.55 Конституции РФ положения о том, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. При этом мы исходили из смысла принципа соразмерности (пропорциональности) и сбалансированности при ограничении субъектных прав, который по мнению Г.А. Гаджиева предполагает требование того, чтобы власти не налагали на граждан обязательств, превышающих установленные пределы, вытекающие из публичного интереса².

Вероятность в силу неопределенности налоговой обязанности необоснованной квалификации налоговыми органами действий налогоплательщика в качестве уклонения от уплаты нарушает принцип минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права³. Юридические факты в налоговом праве зафиксированы в нормах и уже самим фактом своей фиксации оказывают влияние на правовые последствия. Целая категория субъектов нало-

¹ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 143

² Гаджиев Г.А. Указ. соч. С. 71-82

³ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – С. 144

гового права, ориентируясь на зафиксированные юридические факты, старается их избежать, а значит не допустить возникновения налоговых отношений. Эта категория субъектов – налогоплательщики. Они стараются избегать как тех юридических фактов, которые образуют налоговое правонарушение и связаны с охранительным правоотношением, как и тех (что важно), которые образуют объект налогообложения и являются основой для возникновения правоотношения по уплате налога. М. Козьян отразил, что: «... налогообложение очень часто предстает как тонкая игра опций (различных вариантов поведения). Эти варианты предусматриваются самим законодателем, который не указывает, что при выборе между двумя решениями налогоплательщик должен обязательно остановиться на самом затратном с точки зрения налогов»¹. Отсюда любая неточность, некорректность фиксации юридических фактов в налогово-правовой норме, отражающей налоговые обязанности налогоплательщика, является основанием для того, чтобы налогоплательщик попытался обратить ее в свою пользу. В то время как неверное истолкование налогово-правовой нормы налоговыми органами приведет к обвинению налогоплательщика в злоупотреблении правом и недобросовестности.

Первопричиной нарушения принципа минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права является то, что отсутствие определенности налоговой обязанности не позволяет налогоплательщику четко определить границу между вариантами управления собственностью и действиями, квалифицируемыми налоговыми органами как уклонение от уплаты налога.

В ряде стран существует сформулированная судами доктрина «деловой цели», суть которой в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества для ее стороны может быть признана недействительной, если не имеет деловой цели. При этом налоговая экономия не признается деловой целью сделки. Доктрина «существо над формой» и доктрина «деловая цель» изложены в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 «Об оценке арбитражными

¹Cozian M/ Les grands principes de la fiscaliteses. 4-e ed.Paris:Litec, 1999.

судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 года. По мнению Ардашева В.Л. деловая цель - первопричина любой деятельности, а налоги представляют только ее следствие и не могут являться целью. Налоги - это элемент в числе других рыночных факторов, обуславливающих выбор. Он может быть определяющим в выборе юрисдикции, формы ведения бизнеса, договорной конструкции и т.д., но не единственным.¹

Как отмечено К.А. Сасовым, представляется очевидным, что ВАС РФ в своем Постановлении предлагает в качестве модели правового поведения участников налоговых правоотношений не закон, а свои собственные критерии, которые в целом можно обозначить как признаки вероятного противоправного деяния.² Таким образом, можно сделать вывод: неопределенность критериев разделения налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов и сборов является нарушением принципа минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права. Иными словами, мы вынуждены констатировать, что различное понимание и двоякое чтение налогового законодательства, в части критериев налоговой оптимизации является разновидностью нарушения прав налогоплательщиков.

Произведенное исследование проблемы определенности налоговой обязанности позволяет нам сделать следующие выводы:

1. Налоговые правоотношения выделяются преобладанием обязанностей налогоплательщиков, носящих императивный, субординационный характер.

2. При наличии в налоговых правоотношениях механизма внесудебного лишения (ограничения) собственности, порядка исчисления налога в виде самообложения, нестабильности и сложности налогового законодательства, недостаточности субъективных прав налогоплательщика возникает необходимость повышения требований к защите прав налогоплательщика.

3. Соблюдение и реализация прав налогоплательщика продекларированы в принципах налогового права, в частности в специально-правовых принципах.

¹ Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 12.

² Сасов К. А. Недобросовестных налогоплательщиков больше не существует // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 13-15.

Наблюдается тесная взаимосвязь принципов налогового права, направленных на защиту интересов налогоплательщиков, а именно:

- принципа законности налогообложения;
- принципа установления налогов в должной правовой процедуре;
- принципа презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
- принципа определенности налоговой обязанности.

При этом принцип определенности налоговой обязанности является производным от принципа установления налога в должной правовой процедуре и презумпции толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, реализация принципа законности налогообложения производится в первую очередь в отношении налоговой обязанности. То есть принцип определенности налоговой обязанности является результативным в отношении принципов, направленных на защиту прав налогоплательщика, но с другой стороны, он же является деструктурирующим при его нарушении в отношении принципа добросовестности и недопустимости злоупотребления правом и принципа минимально необходимого ограничения прав частных субъектов налогового права, тем самым усугубляя нарушение прав налогоплательщиков.

4. Формальная определенность налоговой обязанности в виде точного, полного и последовательного закрепления и реализации в праве нормативной воли законодателя в силу общности и абстрактного характера и необходимости при реализации права конкретизировать содержательные элементы нормы права, остается только стремлением. Таким образом, при отсутствии закрепления и реализации в праве способов реализации определенности налоговой обязанности налогоплательщиком, мы имеем дело с принципом пока не нашедшем механизма своей реализации. Это представляется достаточно серьезной проблемой для дальнейшей его роли в налоговом праве для защиты прав налогоплательщиков. Следовательно, первоочередной задачей является достижение сущностной определенности налоговой обязанности для налогоплательщика по-

средством получения субъективного права на получение официальных решений по налогообложению будущих и уже совершенных операций.

5. Проблема усматривается не только в нежелании или неумении закрепить реализацию принципа определенности налоговой обязанности, а в необходимости обеспечить возможность применить принцип определенности налоговой обязанности на практике. Но как указано, для того, чтобы принципы получили непосредственно-юридическое значение, действие и охрану в отношении граждан, необходимо наличие двух неперенных условий:

- во-первых, само общество должно достигнуть достаточно высокого уровня материального и духовного развития, богатства;

- во-вторых, принципы, идеалы, общепубличные права должны быть переведены на уровень конкретных юридических прав и обязанностей которые могут быть реализованы при помощи юридических средств, обеспечены государственно-правовыми институтами, прежде всего институтами правосудия¹».

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что нормативно закрепленный в позитивном праве принцип определенности налоговой обязанности выполняет декларативную роль. Он не дает возможности исчерпывающе оценить его с помощью содержания норм законодательства о налогах и сборах. Сам факт его закрепления является положительной тенденцией, но назвать его юридическим эталоном для системы налогового права было бы поспешным шагом.

¹ Алексеев С.С. Право: азбука-теория-философия: Опыт комплексного исследования. М: «Статут», 1999. С.241

2. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ: ИХ РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ В ПРОЦЕССЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1 Особенности процесса налогообложения в условиях информационной асимметрии

Налогообложение как общественное явление возникло с появлением института государства и развитием товаро-денежных отношений. Несмотря на длительный период эволюционирования, до сих пор в экономической литературе не выработано единого мнения относительно соотношения таких понятий, как налогообложение и налоговая система, а также касательно внутренней организации и функциональной взаимосвязи состава и структуры этих понятий.

С одной стороны, это объясняется тем, что по мере развития государства меняются в направлении усложнения подходы к налогообложению, с другой стороны, определенное отрицательное влияние оказали политические установки советского государства, которые имели следствием отказ от фундаментальных научных разработок в области налогообложения в течение длительного времени.

Анализ имеющейся экономической литературы позволил авторам выделить периоды в развитии понятий налогообложение и налоговая система.

В период становления налоговых отношений в Российской Федерации не делается различий между понятиями налогообложение и налоговая система. При определении налоговой системы большинство авторов придерживается формулировки, приведенной в законе «Об основах налоговой системы в РФ» о том, что налоговая система – это совокупность налогов и сборов. При данном определении, предложенном авторами Д. Г. Черник¹, А. П. Починок², Л. А. Злобиной и Н. И. Рязановой³, Т. В. Кашаниной и А. В. Кашаниным⁴ налоговая система отождествляется с системой налогов и сборов, законодательно установленных на территории страны.

¹ Налоги и налогообложение / Черник Д. Г. [и др.] – М., 2001. – С. 381.

² Черник Д. Г. Основы налоговой системы / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов. – М., 1998. – С. 380.

³ Злобина Л.А. Налоги и налоговая система / Л. А. Злобина, Н. И. Рязанова. – М., 1998. – С. 15.

⁴ Кашанина Т. В. Основы российского права / Т. В. Кашанина, А. В. Кашанин. – М., 1996. – С. 229-230.

Ряд авторов, в частности В. Г. Пансков¹ и И. И. Кучеров² при раскрытии понятия «налоговая система» фактически отождествляют ее с налогообложением, что не соответствует содержанию налоговой системы как сложной конструкции, исследование которой невозможно без системного анализа.

Подход Т.Ф. Юткиной³ к определению налоговой системы, как к совокупности императивных форм обобществления части совокупного дохода корпораций и граждан, фактически размывает экономический смысл характеризваемого понятия.

Под налогообложением в Большом экономическом словаре понимается «законодательно установленный порядок взимания налогов». Такое же определение дают Д.Г. Черник и А. П. Починок.⁴

В качестве совокупности отношений, «выражающих собой одностороннее, безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части дохода корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование»,⁵ характеризует налогообложение Т. Ф. Юткина, тем самым, приравнивая его к экономическим категориям.

Определяя структуру налоговой системы, Л.П. Павлова и М. Р. Пинская, включают следующие элементы: совокупность налогов и сборов, способы уплаты и методы формирования налогов, порядок изменения и отмены налогов, формы осуществления налогового контроля, принципы построения налоговой системы.⁶

Существует ряд подходов, расширяющих спектр составных частей налоговой системы, кроме как системы налогов и сборов. В частности, в своей работе А. Ю. Казак⁷ указывает на такой составляющий элемент, как законодательство в качестве обеспечения составляющих налоговой системы. Некоторые авторы отождествляют налоговую систему с системой государственных орга-

¹ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М., 2001. – С. 80.

² Кучеров И. И. Налоговое право России. – М., 2001. – С. 52.

³ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. – М., 2001. – С. 201.

⁴ Черник Д. Г. Основы налоговой системы / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов. – М., 1998. – С. 383.

⁵ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. – М., 1998. – С. 35.

⁶ Павлова Л. П. Налоги и воспроизводство: сущность и значение : в 2-х ч. / Л. П. Павлова, М. Р. Пинская. – М., 2001. – ч. 1. – С. 45.

⁷ Финансы и кредит / А. Ю. Казак [и др.] ; под ред. А. Ю. Казака. – Екатеринбург, 1994. – С. 187-188.

нов.¹ В частности, в трактовке Д. Ильякова налоговая система представлена системой субъектов, участвующих в налоговых отношениях, и системой регламентации отношений между ними.²

Определение дефиниции налоговой системы как вида общественно-экономических отношений, предложенное Н. Г. Лукьяновой³, также лишает возможности установить целевые установки налоговой системы и осуществляемого в условиях налоговой системы процесса налогообложения и установить ограничения целевых установок.

В более поздних публикациях происходит не только разделение налоговой системы и системы налогообложения, но и рассматривается их внутренняя организация и взаимосвязь.

Так, Н. Г. Лукьянова⁴ предлагает разделение налоговой системы и системы налогообложения на основе того, что последняя относится к правовой категории, т.к. представляет собой законодательно установленный порядок взимания налогов. Такой подход является неполным, поскольку нельзя ограничиваться только правовой сущностью явления.

Как совокупность взаимосвязанных компонентов налоговая система описана в работе Л. Н. Лыковой⁵, а именно системы налогов, системы налогового законодательства, институциональной системы налогообложения.

А.П. Дидович с целью представления налоговой системы в виде организованной системы выделила следующие подсистемы налоговой системы:

- систему налогов (как совокупность налогов и сборов, а также методов их построения);
- систему налоговых правоотношений (как совокупность правовых норм и методов правового регулирования в сфере налогообложения);
- систему сбора налогов (как совокупность основных функций в сфере управления налогообложением и как особый вид деятельности - налоговое администрирование).⁶

¹ Александров И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М.: Бетарор-Пресс, 2002. – С. 17-18

² Ильяков Д. Совершенствование налоговой системы России // Право и жизнь. – 2000. – № 31. – С. 15.

³ Финансовый мир / под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – М., 2002. – Вып. 1. – С. 347.

⁴ Финансовый мир / под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – М., 2002. – Вып. 1. – С. 347.

⁵ Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение в России. – М., 2001. – С. 63.

⁶ Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа. – Иркутск, 2003. – С. 9.

В систему сбора налогов в качестве подсистемы налоговой системы А.П. Дидович выделены наиболее значимые компоненты, позволяющие более полно охарактеризовать данную подсистему, ее функции и место в налоговой системе:

- институциональный;
- экономический.

По мнению А.П. Дидович, в экономическом аспекте система сбора налогов представляет собой хозяйственную систему, функционирующую с определенными издержками и результатами.¹

Ковалевская М.Ю. под налогообложением понимает форму функционирования системы налогов и сложную подсистему государственного управления.² Несмотря на односторонний подход, можно выделить наличие цели, т.е. налогообложение должно быть соподчинено целям и задачам государства, поскольку представляет одну из подсистем государственного управления. Несколько схожее определение предлагается Г. М. Бродским, который предлагает рассматривать налогообложение как деятельность государства по установлению и взиманию налогов.³ Соглашаясь с тем, что налогообложение входит в сферу деятельности государства, необходимо отметить, что процесс налогообложения возможен при установлении и функционировании определенных элементов, взаимодействие между которыми и придает ему последовательность. И как процессное явление налогообложение не ограничивается установлением и взиманием налогов.

Н. Е. Заяц и Т. И. Василевская налогообложением считают «процесс установления и взимания налогов в стране, определение величин налогов и их ставок, а также порядка уплаты и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами».⁴ Приведенное определение не охватывает всех аспектов на-

¹ Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа. – Иркутск, 2003. – С. 55.

² Ковалевская М. Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук / М. Ю. Ковалевская. – М., 2000. – С. 11-12.

³ Бродский Г. М. Право и экономика налогообложения. – СПб., 2000. – С. 69.

⁴ Налоги / под общ. ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. – Минск, 2000. – С. 35.

логообложения и не может быть признано достаточно полным. Некоторые авторы под налогообложением понимают «определенную совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, выражающих принудительно-властное и безвозмездное изъятие части доходов юридических и физических лиц в пользу государства и местных органов власти».¹ М.В. Романовский и О. В. Врублевская под налогообложением понимают «процесс установления и взимания налогов и сборов в стране, определение видов объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанными налоговой политикой принципами их установления».² Данное определение из приведенных ранее мы считаем наиболее полным. Однако следует отметить следующее: во-первых, перечисляемые в нем виды объектов, налоговые ставки и т. д. являются элементами налогов; во-вторых, налоги не только устанавливаются и взимаются, но также изменяются и вводятся; в-третьих, мы полагаем, что в данный процесс следует включить работу над законодательством и налоговое администрирование.

По мнению Сердюкова А. Э., Вылковой Е. С., Тарасевич А. Л., под налогообложением следует понимать процесс установления, введения и изменения налогового законодательства, элементов налогов и сборов, участников налоговых отношений, налогового администрирования, а также взимания налогов и сборов в соответствии с выработанной налоговой политикой.³ Крайне неосмотрительным является описание данными авторами процесса взимания налогов и сборов, как процесса происходящего в соответствии с выработанной налоговой политикой. Абстрактность такого понятия как налоговая политика, а также существующие различия между продекларированной государством налоговой политикой и существующей налоговой системой как фактическими условиями процесса налогообложения, безусловно отрицают полное соответствие происходящего процесса налогообложения и налоговой политики.

¹ Финансы / под ред. В. В. Ковалева. – М., 2001. – С. 91.

² Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб., 2003. – С. 27.

³ Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение / А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб., 2005. – С. 27.

В.В. Гаевским отмечено, что налогообложение – это многозначная совокупность организационно-экономических форм налоговых отношений. Автор предлагает разделить трактовки понятия налогообложения в узком и широком смысле:

- в широком смысле, налогообложение - научное понятие, все многообразие налоговых отношений, заканчивая законодательным утверждением налогового механизма и множеством налоговых действий на месте;

- в узком смысле, налогообложение – чисто практический механизм, представляемый видами налогов, платежей и сборов, способами управления ими и, наконец, правами и обязанностями субъектов налоговых отношений.¹

Отсутствие четкости формулировок вводимых определений, косвенно отмечает и сам автор. Он указывает, что в узком смысле налогообложение имеет конкретные качественные и количественные параметры применительно к заранее заданному пространству и в рамках определенного временного периода. Это заключение еще раз подчеркивает тот факт, что налогообложение является процессным явлением.

Налогообложение как любое общественное явление обладает широким спектром действий, которые задаются конкретными параметрами налоговой системы. В работах С. Г. Пепеляева², А.В. Брызгалина налоговая система определяется как взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения. К таким условиям авторы относят: систему налоговых органов, систему и принципы налогового законодательства, принципы налоговой политики, порядок распределения налогов по бюджетам, формы и методы налогового контроля и т. д.³. Несмотря на излишнее включение в качестве составных частей налоговой системы таких элементов, как принципы налоговой политики, порядок распределения налогов по бюджетам, наиболее важным является акцентирование внимания на существенное влияние налоговой системы на процесс налогообложения.

¹ Гаевский В. В. Налогообложение – сущность особенности и опыт реформирования в регионе : дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Гаевский В. В. – М., 2003. – С. 35.

² Основы налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 1995. – С. 84-87.

³ Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 178.

В этой связи необходимо подчеркнуть, что «налоговая система» – более широкое понятие чем «налогообложение», так как она характеризуется, как отмечено А.В. Брызгалиным¹, экономическими и политико-правовыми показателями. Налогообложение может осуществляться только при наличии налоговой системы, и чем согласованнее элементы налоговой системы, тем эффективнее процесс налогообложения.

Результатом процесса налогообложения является изъятие налогов и сборов, а в необходимых случаях пени и штрафов с субъекта налога в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды. Процесс налогообложения происходит в рамках налоговой системы, определяющей совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

Мы согласны с предложенной Евстигнеевым Е.Н. моделью М налогообложения, характеризующей концептуальные основы налогообложения, где налогообложение отражено как многокомпонентное и многоаспектное явление. Предложенная модель налогообложения состоит из ряда взаимоувязанных и взаимозависимых компонентов как теоретического, так и прикладного характера:

$$M=(p_i, ot, sc, bc, si, fr, op, pp, ss),$$

Где p_i – интересы участников налоговых отношений; ot - иерархия целей системы налогообложения; sc - понятийный аппарат (элементы налога); bc - базовые концепции налогообложения; si - научно-практический инструментарий; fr - функции налогов; op - организация налоговой системы, pp -процедуры налогового производства; ss - обеспечивающие подсистемы налогового менеджмента.²

В силу многоаспектности процесса налогообложения необходим системный подход, позволяющий выявить структуру, внутреннюю организацию и функциональные связи. Для исследования процесса налогообложения необхо-

¹ Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 178.

² Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение. – СПб., 2006. – С. 9-10.

дима детализация состава его элементов, их взаимосвязей и взаимодействия, а также его внутренней организации. В публикациях выделяют экономические отношения, возникающие в процессе: администрирования налогообложения¹, защиты прав налогоплательщиков², ведения налогового учета и предоставления отчетности³, исполнения налоговых обязательств⁴, привлечения к ответственности участников налоговых отношений⁵, предоставления налоговых льгот⁶, исчисления налога⁷, осуществления налогового контроля⁸.

На наш взгляд, эти экономические отношения можно объединить на основе предмета возникающих экономических отношений. Однако, в силу разнообразия данных отношений и отсутствия четко установленных структурных связей не представляется возможным выделение элементов налогообложения и их структурирование.

В процессе налогообложения необходимо выделить, на наш взгляд, общую и специальную части. К общей части процесса налогообложения является целесообразным отнести принципы налогообложения, налогоплательщиков налогов и сборов, налогового представительства, регулирование отдельных элементов обложения, регулирование налоговой обязанности, налоговый контроль, ответственность за нарушение налогового законодательства. Регулирование налогообложения отдельными налогами выделить в специальную часть, что реализовано в Налоговом кодексе РФ (НК РФ).

При формировании и последующем функционировании налогообложения, считаем необходимым выделение и акцентирование внимания на таком элементе налогообложения, как налоговое обязательство. Налоговое обязательство занимает доминирующее положение, являясь ключевым звеном в системе налоговых отношений, при наличии которого обеспечивается взаимосвязь с другими элементами структуры. В основе процесса налогообложения заложено

¹ Налоги и налогообложение/ Д. Г. Черник [и др.] - М., 2006.- С. 105

² Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы/ Иванова Н.Г. [и др.] - СПб, 2004.- С.-338

³ Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб., 2006. – С. 343-385

⁴ Петрова Г.В. Налоговое право. – М., 2002. – С. 56

⁵ Налоги и налогообложение : учебник / И. А. Майбууров [и др.] ; под ред. И. А. Майбуурова. - М., 2007. –С.322

⁶ Налоги и налогообложение: учебное пособие / Под ред. Г. Б. Полюка, А.Н. Романова – М., 2003.- С. 65

⁷ Налоги и налогообложение: учебное пособие/ Под ред. Б.Х. Алиева.- М.,- С. 106

⁸ Налоги: учебное пособие/ под ред. Д.Г. Черника.- М., 2001.- С. 286-299

ны налоговые обязательства, в то время как иные элементы фактически выполняют обеспечивающие функции, При этом мы исходим из того, что структура определяется целью, выражающейся в основных функциях налогообложения – обеспечении государства денежными средствами и распределении бремени публичных расходов на основе принципов равенства, всеобщности, соразмерности. «Краеугольным камнем» запускающим «маховик» процесса налогообложения является налоговое обязательство, устанавливающее право требования государства и обязанность налогоплательщика уплатить налог, тем самым, формируя финансовые ресурсы государства.

Налоговое обязательство необходимо рассматривать как с экономической, так и правовой точек зрения. Налоговое обязательство, как экономическая категория, включает в себя обязанность по исчислению законно установленных налогов и сборов, составлению налоговой отчетности, а также обязанность по уплате налога в бюджетную систему. Налоговое обязательство отражает экономические отношения, связанные с формированием финансовых ресурсов государства. Налоговое обязательство отражает фискальную функцию налогов: для того, чтобы налоги были уплачены в бюджет, налогоплательщику их следует исчислить. Государство осуществляет контроль за своевременным и полным поступлением в бюджетную систему исчисленных налогов посредством налоговой отчетности, составленной налогоплательщиком. Налоговая отчетность является информацией, предоставляемой налогоплательщиком государству. Предоставление налоговой отчетности является передачей информации о сумме налогового обязательства действием.

А. В. Брызгалиным выделен блок отношений по документированию (фиксации) исполнения налогового обязательства.¹ Порядок фиксации размеров налогового обязательства указан А. П. Киреенко: «Размер налогового обязательства фиксируется в специальном налоговом отчетном документе, называемом налоговый расчет (налоговая декларация), который должен быть представлен в налоговые органы в установленный срок – срок подачи налогового

¹ Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. – М., 1997. – С. 262

расчета. Расчет суммы налогового платежа производится по определенной методике (формуле), установленной законодательством и находящей свое отражение в заполнении соответствующих строк и граф налогового расчета».¹

Существуют и другие способы передачи информации налогоплательщиком. В частности, если способность к уплате налогов не могла быть наблюдаема непосредственно, государство должно полагаться на другие наблюдаемые величины – например, доход, чтобы сделать выводы об этой способности. Действия налогоплательщика, направленные на сокрытие информации о налоговых обязательствах, подлежат классификации как нарушение экономических интересов государства в налоговой сфере. Как отмечено Дж. Стиглицем, как и во всех подобных моделях, участники рынка, узнавая, что из их поведения делаются выводы, меняли свое поведение.²

Взимание налогов осуществляется на законодательной основе, которая предусматривает, в том числе, правила принуждения исполнения налогового обязательства. Установленные правила являются переданной информацией налогоплательщику как стороне налогового обязательства. При определении правил государство должно учитывать фактическую способность уплачивать налог, сбалансированность интересов налогоплательщика и государственной казны. Таким образом, становится очевидной необходимость взаимной ответственности государства и налогоплательщиков в экономической категории налогового обязательства для целей защиты и учета интересов налогоплательщиков.

Представляет интерес анализ развития и формирования налогового обязательства как элемента процесса налогообложения.

Достаточно узко, а именно с рассмотрением только одной стороны обязательства - налогоплательщика, представлено определение налогового обязательства в большом экономическом словаре, «... налогоплательщик обязан совершить в пользу налогового органа определенные действия по полной и своевременной уплате налога...»³.

¹ Кириенко А. П. Налоги и налогообложение в современном мире. – Иркутск, 2003. – С. 18.

² Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 598.

³ Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М., 1997. – С. 581.

В финансово-кредитном словаре налоговое обязательство рассмотрено как «обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством» и как «государство в лице налоговой службы имеет право требовать от налогоплательщика исполнения его налоговых обязательств в полном объеме». ¹ В данном определении отражена взаимозависимость сторон налогового обязательства, но для государства определено только право требования, без вменения ему обязательств. Данное определение поддерживается И.И. Кучеровым².

Авторами Г. В. Петровой и Д. Г. Черник установлено, что «налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства»³. Содержание процедуры исполнения налогового обязательства как обязанность налогоплательщиком уплатить налог раскрывается также И.А. Циндеман⁴.

В то время, как термин "налоговое обязательство" или "обязательство по уплате налога" в российском налоговом законодательстве, информационно крайне беден и определен только:

- в контексте пересчета налоговых обязательств и корректировок налоговых обязательств, в статье 54 НК РФ;
- в контексте обеспечения обязанности по уплате налога в статье 72 НК РФ;
- в контексте представления налоговой декларации по налогу на прибыль некоммерческих организаций, у которых не возникает обязательств по уплате налога в статье 289 НК РФ;
- в контексте перерасчета налоговых обязательств в условиях возврата к общему режиму налогообложения от специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) в статье 346.3 НК РФ.

¹ Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под ред. Грязнова. – М., 2002. – С. 612.

² Кучеров И. И. Налоговое право России. – М., 2001. – С. 138-139.

³ Петрова Г.В. Налоговое право. – М., 2002. – С. 56.

⁴ Циндеман И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17-21.

Таким образом, в налоговом законодательстве РФ детализирован порядок пересчета и корректировки налоговых обязательств и способы обеспечения обязанности по уплате налога и мало детализировано понятие налогового обязательства, внимание уделено только частным случаям возникновения и пересчета налоговых обязательств. Тем не менее, определение «налоговое обязательство» широко используется в приказах Минфина РФ, приказах МНС РФ, приказах ФНС РФ, распоряжениях Правительства, решениях Пленумов ВАС, приказах Госкомстата, решениях Верховного суда РФ.

Наиболее распространенным является использование термина «налоговое обязательство» в определениях Конституционного суда. За период с 1998 года по 2005 г. г. в 44 случаях были вынесены определения Конституционного суда с использованием термина налогового обязательства.

Следует согласиться с мнением Т. Ф. Юткиной, которая под обязательством понимает: «налоговое правоотношение, в силу которого складываются легитимные связи между представителями публичной власти, устанавливающими налоги, и налогоплательщиком, обязанным уплатить налоги и выполнить другие связанные с этим действия»¹.

Изучение трудов ряда авторов позволило нам выделить стадии реализации налогового обязательства:

- 1) определение объекта налогообложения;
- 2) определение налоговой базы;
- 3) определение суммы налога, подлежащей уплате.

Исходя из того, что «налоговое обязательство налогоплательщика следует из закона и с публично – правовым характером связана законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия»², необходимо в конструкцию налогового обязательства как экономической и правовой категории внести обязанности государства в части обеспечения условий исполнения налогового обязательства налогоплательщика. Данная обязанность госу-

¹ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. – М., 2001. – С. 18.

² Циндеман И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17-21.

дарства будет являться одним из факторов защиты сбалансированности интересов налогоплательщика и государственной казны, а именно фактической способности налогоплательщика уплачивать налог и определенности налогообложения. Определенность налогообложения фактически является требованием совершенства информации, необходимой налогоплательщику для исполнения налогового обязательства.

В процессе налогообложения налогоплательщик исполняет налоговые обязательства самостоятельно. В соответствии со статьей 52 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, а также исполняет обязанности налогового агента, но ряд налогоплательщиков занижают налоговую базу:

- путем уклонения от уплаты налогов;
- в результате неправильного (ошибочного) применения налогового законодательства;
- за счет «налоговой оптимизации», т. е. использования возможностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Учитывая, что налоговое обязательство строится на основе принуждения, обязанности, безэквивалентности и односторонности движения денежных средств от налогоплательщика к государству, необходимым элементом процесса налогообложения, который позволяет государству обеспечивать достижение такой цели, как охрана имущественных интересов в налоговой сфере, является налоговый контроль. При этом мы не умаляем значимости других элементов, поскольку только гармоничное взаимодействие и взаимосвязь всех элементов будет способствовать эффективному функционированию процесса налогообложения.

В процессе налогового контроля налоговые органы проводят проверку исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком на предмет выявления занижения данных обязательств налогоплательщиками.

Ряд авторов определяют налоговый контроль как «организационно - правовой механизм взаимоотношений с обязанными лицами, где государство оп-

ределяет основные элементы этого механизма: субъектов, объекты, методы, формы, порядок и характер деятельности уполномоченных органов». Также этими авторами налоговый контроль как организационно - правовой механизм определяется как в широком, так и узком смысле:

- в широком смысле, как все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также все сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов и сборов (учет объектов налогообложения, соблюдение сроков и порядка уплаты налогов и сборов, порядок представления налоговой отчетности и т. д.);

- в узком смысле, как только проведение налоговых проверок уполномоченными органами.¹

Существуют и другие подходы к определению налогового контроля. В частности, Р.Б Наздрачев интерпретирует налоговый контроль, как одну из функций управления налогообложением, целью которого является препятствие ухода от налогообложения.² В то время А. А. Ябулганов определяет налоговый контроль как деятельность по обеспечению законности в налоговой сфере.³

Указанные определения являются следствием различных подходов к определению задач налоговых органов в процессе налогообложения, но не раскрывают содержания налогового контроля. Налоговые органы сами по себе не могут обеспечивать надлежащее поведение налогоплательщиков и налоговых агентов, поэтому ошибочной является интерпретация налогового контроля, предложенная М. Н. Кустовой, О. А. Ногиной, Н. А. Шевелевой, как особого организационно – правового механизма, посредством которого обеспечивается надлежащее поведение обязанных лиц по уплате налогов и сборов.⁴ Мы не согласны с мнением И. И. Кучерова, О. Ю. Судакова, И. А. Орешкина о том, что

¹ Система управления налогообложением / под ред. А. П. Кириенко [и др.]. – Иркутск, 2005. – С. 38.

² Наздрачев Р. Б. Организация контрольной работы налоговых органов как элемент управления налогообложением // Сб. ст. 4-й междуна. науч.-практ. конф. «Образование и наука в третьем тысячелетии». – Барнаул, 2001. – С. 397.

³ Ябулганов А. А. Налоговые органы и налогоплательщики в налоговых правоотношениях // Гражданин и право. – 2002. – № 7-8. – С. 25.

⁴ Кустова М. Н. Налоговое право России. Общая часть / М. Н. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева. – М., 2001. – С. 255

прерогативой налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения, при которой нарушения налогового законодательства будут исключены.¹

Для целей исследования исполнения ключевого элемента процесса налогообложения - налогового обязательства, следует акцентировать внимание на главной и наиболее эффективной форме налогового контроля, а именно на налоговых проверках. Некоторыми авторами отмечено, что в ходе налоговой проверки происходит столкновение интересов государства и организации – налогоплательщика (или индивидуального предпринимателя)². Совершенно очевидным выводом в отношении описанного авторами столкновения интересов является не выявление достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов. Единственной причиной столкновения интересов налогоплательщиков и налоговых органов в процессе налоговых проверок и основной сущностью налоговых проверок является проверка соответствия налоговых обязательств исчисленных и исполненных налогоплательщиком по отношению к законодательно на него возложенным.

Количественным показателем, характеризующим контрольную работу налоговых органов, является объем доначислений по результатам контрольной работы. Результаты налогового контроля находятся в прямой зависимости от сложности налоговых законов: чем сложнее и запутаннее налоговое законодательство, тем больше возможностей для доначислений. Общая оценка контрольной работы базируется на сведениях о дополнительно начисленных платежах по результатам проверок и о поступлениях, из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам проверок, на основании которых делаются выводы по результатам контрольной работы.³ Р. Б. Наздрачев в качестве объективного критерия, способного оценить эффективность контрольной работы на-

¹ Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М., 2001. – С. 26.

² Система управления налогообложением / под ред. А. П. Кириенко [и др.]. – Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2005. – С. 50.

³ Наздрачев Р. Б. Организация контрольной работы налоговых органов как элемент управления налогообложением // Сб. ст. 4-й междунар. науч.-практ. конф. «Образование и наука в третьем тысячелетии». – Барнаул, 2001. – С. 397.

логовых органов, предлагает ввести сводный показатель отношения доначисленных налогов, пеней и штрафов к сумме начисленных налогов согласно поданным налогоплательщиками декларациям. В данной интерпретации происходит ориентация налоговых органов только на карательные мероприятия и не заинтересовывает их в информировании и консультировании налогоплательщиков, а также не способствует снижению уклонения от налогообложения.

А.П. Дидович, комментируя деятельность налогоплательщиков и налоговых органов в спорных вопросах по налогообложению, указывает, что при возникновении спорных вопросов по налогообложению по результатам налогового контроля, суды корректируют деятельность налогоплательщиков и налоговых органов.¹

Анализируя приведенные определения и высказывания, можно констатировать, что изучение налогового контроля как элемента процесса налогообложения происходит только с точки зрения защиты имущественных интересов государства в налоговой сфере и повышения эффективности налогового контроля, т. е. внимание исследователей акцентировано на фискальных целях налогового контроля. Однако такой подход представляется несколько однобоким, оставляя за рамками изучения такие актуальные проблемы, как признание наличия, так и причины возникновения спорных вопросов исполнения налоговых обязательств налогоплательщика, выявляемые в процессе налогового контроля.

На наш взгляд, действия налогоплательщика и налоговых органов определяются имеющейся у них информацией. Традиционный подход к исполнению налоговых обязательств предполагает одинаковую и совершенную информированность налогоплательщиков и налоговых органов. Однако не всегда налогоплательщики и налоговые органы имеют одинаковое представление о порядке исполнения налогового обязательства, то есть между ними может существовать асимметрия информации. Концепция асимметрии информации нобелевских лауреатов по экономике 2001 года - Дж. Акерлофа, М. Спенса и Дж.

¹ Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа. – Иркутск, 2003. – С. 64.

Стиглица – дала инструментарий для анализа подобных ситуаций. В силу важности данного направления для развития теории налогообложения мы дадим краткий обзор признаков асимметрии информации в процессе исполнения налоговых обязательств.

Наиболее ярко раскрывается проблема асимметрии информации в стадиях реализации налогового обязательства.

По мнению Михайловой О.Р., которое мы считаем, возможно интерпретировать по отношению к процессу налогообложения, в реализации налогового обязательства налогоплательщиком можно выделить следующие стадии:

- исследование фактических обстоятельств, составляющих объект налогообложения;
- правовая квалификация (то есть выбор налоговой нормы, регулирующей налогообложение);
- толкование налоговой нормы, регулирующей налогообложение.¹

В таких стадиях исполнения налогового обязательства, как выбор налоговой нормы и толкование налоговой нормы, необходимо отметить следующие признаки асимметрии информации, детально описанные рядом авторов:

- пробелы в законодательстве²;
- применение оценочных понятий³;
- формальная неопределенность формулировок закона⁴;
- каучуковые нормы законодательства⁵;
- общий характер правовых норм⁶;
- отсутствие общей доктрины налогообложения⁷;
- бланкетный (отсылочный) характер норм налогового законодательства.¹

¹ Михайлова О. Р. Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадии его применения : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2003. – С. 51.

² Лазарев В. В. Пробелы в праве. – Казань, 1969. – С. 10-94.

³ Старых Ю. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения // Право и экономика. – 2006. – № 8. – С. 79.

⁴ Бачило И. Л. О методологии и юридической технике законотворчества // Государство и право. – 2006. – № 6. – С. 17.

⁵ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. – М., 2001. – С.103

⁶ Венгеров А. Б. Теория государства и права. – М., 1999. – С. 450-452

⁷ Михайлова О. Р. Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадии его применения : дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2003. – С. 39

Признаки асимметрии информации являются также признаками нарушения принципа определенности налогообложения. Наиболее полное раскрытие сущности принципа определенности предложено еще А.Смитом. А.Смитом указано: «Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа, все это должно быть ясно и определено для налогоплательщика и всякого другого лица»². Результатами указанных признаков асимметрии информации является многовариантность или в крайнем случае невозможность в процессе как исполнения налогового обязательства, так и последующего налогового контроля:

- определения объекта налогообложения;
- определения налоговой базы.

На основе обзора существующих признаков асимметрии информации, необходимо конкретизировать определение асимметрии информации для целей настоящего исследования: под асимметрией информации понимается неполная или многовариантная осведомленность налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств. Неполная или многовариантная осведомленность налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств является нарушением принципа определенности налогообложения.

На наш взгляд, наличие информационной асимметрии в процессе налогообложения требует корректировки существующих подходов к основным идеям налогообложения, в том числе к принципам налогообложения.

Теория налогообложения конкретизировала эти общие установки и сформулировала принципы научно- практической организации налоговых отношений. На основе классических (идеальных) и организационно-правовых принципов современная наука должна конструировать концепции налогообложения, определять состав элементов налогообложения, условия их взаимодействия между собой и внешней средой.

¹ Панагушин О. В. Общие принципы налогообложения – гарантия справедливого правоприменения (философия налогообложения и правоприменения) // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 10. – С. 45.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов.- М., 1935.- С.342

Принципы налогообложения – это базовые идеи, правила и положения, применяемые в сфере налогообложения.

Науке известны эти идеальные принципы налогообложения, которые мы и воспринимаем исторически. Философия постигает саму природу категории «налог», ее глубинное родовое начало. Именно с философских позиций следует рассматривать принципы налогообложения: справедливость, удобство, дешевизна, которые были сформулированы еще в XVI веке, через 200 лет их конкретизировал А. Смит, в дальнейшем они были дополнены А. Вагнером. Принципы, впервые названные задолго до А. Смита, служили философским ориентиром движения к идеальному варианту. Результаты философского осмысления глубинных основ налога, как общественно необходимой субстанции, создают научный фундамент для развития теории налогообложения.

К принципам налогообложения, сформулированным А.Смитом, и ставшими впоследствии классическими, относятся:

- принцип справедливости;
- принцип определенности;
- принцип удобства;
- принцип экономии.

А. Вагнер в разработке принципов построения системы налогообложения руководствовался как классическими установками, так и финансово - хозяйственными соображениями о рациональности налоговой системы. Он сформулировал девять основных правил, которые объединил в четыре группы. Первая, это финансовые принципы организации налогообложения, predetermined теорией коллективных потребностей: достаточности и эластичности обложения. Вторая группа – народнохозяйственные принципы, надлежащий выбор источника налогообложения или решение вопросов:

- а) должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица или населения в целом;
- б) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая

считалась бы с последствиями и с условиями их переложения.

Третья – этические принципы, или принципы справедливости: всеобщность обложения и равномерность. Четвертая – административно – технические, или принципы налогового управления: определенность обложения, удобство уплаты налога и максимальное уменьшение издержек взимания.

В предложенной А. Вагнером системе принципов налогообложения, допущение информационных асимметрий разрушает такие принципы и их группы, как:

- административно-технические (определенность налогообложения подвержена негативному влиянию всех признаков информационных асимметрий, указанных нами в данном исследовании, как следствие неопределенности девальвируются такие ценностные ориентиры налогообложения, как удобство уплаты налога и максимальное уменьшение издержек)

- равномерность налогообложения (налогоплательщик, чьи налоговые обязательства в процессе их исполнения наиболее подвержены информационной асимметрии, находится в неравном положении с налогоплательщиком, чьи налоговые обязательства не подвергались данным влияниям).

Необходимо отметить, что существенный вклад при характеристике принципов налогообложения был внесен видными русскими налоговедом Н. Тургеневым, А. Соколовым, М. Алексеенко, В. Твердохлебовым.

По мере расширения функций государства и усложнения хозяйственных связей происходит развитие, дополнение и уточнение существующих всеобщих принципов налогообложения. В настоящее время эти принципы формулируются в виде трех критериев оптимальности налогообложения:

- справедливости или соразмерности;
- экономической эффективности;
- административной простоты.

В современной науке наибольшее распространение получила классификация сделанная в 1970 году немецким ученым Ф. Ноймарком, который выделил четыре группы принципов налогообложения: фискально-бюджетные, эти-

ческие, политико-экономические, а также организационно-правовые.¹

Фискально-бюджетные принципы: принцип достаточности налоговых доходов и принцип способности налоговых поступлений к увеличению. Эти принципы означают, что налоговая система должна быть в состоянии финансировать политически определяемые расходы, что требует, в случае необходимости, изменений налогового законодательства, в зависимости от долговременных или кратковременных потребностей.

Центральное место в этических принципах занимает постулат справедливости налогообложения. Постулат справедливости предполагает обеспечение всеобщности, соразмерности и пропорциональности налогообложения:

- принцип всеобщности предполагает, что налогообложение всех лиц по их экономическому потенциалу происходит вне зависимости от их общественного положения;

- принцип соразмерности налогообложения предполагает, что лица, находящиеся в одинаковых или однородных налоговых условиях облагаются одинаково, а лица в неодинаковых условиях – дифференцировано;

- принцип пропорциональности означает, что распределение индивидуального налогового бремени должно происходить в соответствии с индивидуальным экономическим потенциалом налогоплательщика.

Обеспечение справедливости также требует перераспределения дохода и имущества с помощью налогов. Данный распределительный принцип требует уменьшения дифференциации экономического потенциала после налогообложения.

Политико-экономические принципы состоят в следующем:

- принцип активной налоговой гибкости предполагает, что налоговая система должна приспосабливаться к актуальным политико-стабилизационным требованиям для обеспечения антициклической налоговой политики;

- принцип пассивной налоговой гибкости предполагает такую налоговую систему, которая, благодаря автоматической антициклической реакции на ко-

¹ Павлова Л. П. Налоги и производство: сущность и значение : в 2 ч. – М., 2001. – Ч. 1. – С. 58-61.

лебания спроса, способствует стабилизации всего экономического спроса;

- согласно принципу налоговой нейтральности налоги не должны вести к нарушению конкуренции как внутри страны, так и за ее пределами.

Организационно-правовые принципы:

- принцип наглядности налогообложения предполагает, что налоговое законодательство должно быть сформулировано таким образом, чтобы оно было наглядным и ясным всем налогоплательщикам;

- принцип непротиворечивости налогообложения предполагает ясную, непротиворечивую структуру целей налогообложения и средств их достижения;

- принцип «прозрачности» и практичности налогообложения, а также постоянства налогового законодательства предполагает однозначность налоговых законов, отказ от частых детальных изменений этих законов и уважение способности налогоплательщика самостоятельно исчислять налоги;

- принцип общедоступности налогов предполагает учет расходов на взимание налогов, т.е. издержек как налоговых органов, так и налогоплательщиков.¹

В предложенной Ф. Ноймарком классификации принципов налогообложения, допущение информационных асимметрий деструктурирует такие принципы и их группы, как:

- организационно- правовые принципы (принцип наглядности налогообложения, принцип непротиворечивости налогообложения, принцип «прозрачности» и практичности налогообложения наиболее всего подвержены отрицательному влиянию информационной асимметрии, равно как принцип общедоступности налогов в связи с ростом издержек налогоплательщиков и усложнением исполнения налоговых обязательств);

- политико-экономические принципы (информационная асимметрия в процессе налогообложения не позволяет налоговой системе в полной мере обеспечивать антициклическую налоговую политику, так как асимметрия информации не позволяет государству определить, что на самом деле происходит

¹ Кириенко А. П. Налоги и налогообложение в современном мире. – Иркутск, 2003. – С. 28.

в процессе налогообложения. Принцип налоговой нейтральности также подвержен влиянию информационных асимметрий, неопределенность налогообложения ряда налоговых обязательств налогоплательщиков ведет к нарушению конкуренции как внутри страны, так и за ее пределами);

- этические принципы (принцип всеобщности подвержен влиянию асимметрий в связи с тем, что информационные асимметрии позволяют ряду налогоплательщиков, применять схемы ухода от налогообложения, используя недостатки законодательства о налогах и сборах. Принцип соразмерности налогообложения и принцип пропорциональности нарушаются в связи с неоднородностью подверженности влиянию неопределенности отдельных налоговых обязательств);

- фискально-бюджетные принципы (принцип достаточности налоговых доходов и принцип способности налоговых поступлений к увеличению затруднены в их реализации из-за асимметрии так, как уже было упомянуто, асимметрия информации не позволяет государству определить, что на самом деле происходит в процессе налогообложения, и не позволяет точно прогнозировать последствия изменений налогового законодательства).

Такой обзор существующих принципов налогообложения с учетом влияния информационных асимметрий позволил сделать вывод о том, что:

- информационная асимметрия является деформирующей составляющей принципов налогообложения;

- учет информационных асимметрий будет способствовать более эффективному функционированию процесса налогообложения.

Информационная асимметрия возникает в разных областях жизни, однако приобретает особую актуальность, когда одна из сторон – государство, принуждает другую сторону, налогоплательщика, к уплате определенной части своего дохода, прибыли. Налогообложение является сферой вмешательства государства в рыночный механизм саморегулирования экономики, который может действовать не во всех сферах. Классическая парадигма западной экономической мысли, представленная учением Дж. Кейнса поясняет необходимость

вмешательства государства в экономические процессы провалами рынка. Налогообложение является стабилизатором государственного регулирования экономики. Основой современных налоговых систем выдвигается принцип справедливости, выражающийся в оценке платежеспособности и полученных благ. Но при этом Дж. Стиглицем отмечено: «информационные асимметрии возникают между всеми, кто участвует в жизни общества, в том числе между гражданами и их правительством».¹ По мнению Дж. Стиглица, содержанием информационной асимметрии является то обстоятельство, что разные люди знают разное². Исходя из предложенной Дж. Стиглицем новой парадигмы «информационной асимметрии», критической проблемой проектирования налоговой системы является то, что является на самом деле наблюдаемым³. Допущение информационных асимметрий объясняет факты процесса налогообложения, которые плохо согласовываются со стандартной теорией микроэкономики, предполагающей модели конкурентного равновесия и доминирующую парадигму о совершенной рыночной экономике. В частности, к таким явлениям процесса налогообложения относятся налоговые парадоксы, случаи, когда фирмы не предпринимают действий, чтобы минимизировать свои налоговые обязательства.⁴

Таким образом, по мнению Дж. Миррлиса, каждой информационной структуре, соответствует эффективная структура налогообложения в смысле Парето, когда ни один налогоплательщик не может улучшить своего положения, не ухудшив положения кого-либо другого. Выбор структуры налогообложения зависит от функции общественного благосостояния (установок по отношению к благосостоянию)⁵.

В основе построения современных налоговых систем заложен принцип справедливости. Принцип справедливости связывают с равновесием в смысле

¹ Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 597.

² Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 558.

³ Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 598.

⁴ Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 540.

⁵ Mirrlees, J. A. «Optimal taxation in Two-Class Economy» *Journal of Public Economics* 4, February 1975 a.-P.27-33

Парето. Дж. Мирлисом указано, что эффективная в смысле Парето налоговая политика находится под влиянием информационных асимметрий¹. С точки зрения информационных асимметрий, имеющих место в процессе налогообложения, наиболее влияющим на неполную информацию налогоплательщика в процессе налогообложения является принцип определенности.

Принцип определенности находится во взаимосвязи с принципами равенства (в вертикальном аспекте) и экономической обоснованности налога.

Неопределенность налогового обязательства, как источник информационной асимметрии процесса налогообложения, является причиной эффекта обратного эффекту «проклятия победителя» описанного Дж. Стиглицем.² В процессе налогообложения, исполняя налоговое обязательство, недостаточно информированные налогоплательщики, в силу неопределенности, будут исходить из того, что налоговое обязательство исполнено полностью. Расхождения, выявленные в процессе налогового контроля, повлекут за собой применение государственного принуждения к налогоплательщику в виде санкций и обеспечительных мер. Таким образом, существующая информационная асимметрия в процессе налогообложения затрагивает такие компоненты модели процесса налогообложения как: интересы участников налоговых отношений; понятийный аппарат; базовые концепции налогообложения; научно-практический инструментарий; процедуры налогового производства; обеспечивающие подсистемы налогового менеджмента.

Подводя итоги проведенному исследованию процесса налогообложения, следует выделить его особенности в условиях информационной асимметрии, это:

- неполная или многовариантная осведомленность налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств;
- исполнение налоговых обязательств в условиях неопределенности;
- спорные вопросы исполнения налоговых обязательств налогоплательщика, выявляемые в процессе налогового контроля;

¹ Mirrlees, J. A. «Optimal taxation in Two-Class Economy» Journal of Public Economics 4, February 1975 a.-P.27-33

² Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн. / ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.] ; МГУ. – М., 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – С. 560.

- налоговые риски государства и налогоплательщиков;
- деформация принципов налогообложения (организационно- правовых, политико-экономических, этических и фискально-бюджетных) под влиянием информационных асимметрий.

Информационная асимметрия, являясь неотъемлемой частью процесса налогообложения, деформирует основополагающие принципы налогообложения. Наибольшему влиянию информационных асимметрий подвержен принцип определенности налогообложения. Это влечет за собой исполнение налоговых обязательств в условиях неопределенности, в то время как преодоление неопределенности в ситуации неизбежного выбора варианта исполнения налогового обязательства фактически является разновидностью рисков, а именно налоговых рисков.

2.2 Сущность налоговых рисков и их место в процессе налогообложения

Понятие риска имеет разное смысловое значение в зависимости от сферы применения. В самом общем виде риск представляет собой возможность понести потери в виде конкретного убытка или ущерба.

В словаре русского языка риск определяется как возможная опасность чего-либо, т. е. возможность наступления событий с отрицательными последствиями.¹ А. А. Леушевым предложено определение налоговых рисков в широком смысле как возможное наступление событий с отрицательными последствиями, а именно, как возможность понести финансовые (и иные) потери, связанные с процессом исчисления и уплаты налогов. Автором предложено также и более узкое определение налоговых рисков, как возможность доначисления налогов, штрафов, пеней и иных финансовых санкций налоговыми органами.²

Более полное определение налоговых рисков предложено С. А. Филиным: «Налоговый риск – это вероятность (угроза) потерь, которые может понести субъект экономики из-за неблагоприятного изменения налогового законодательства в процессе финансовой деятельности или в результате налоговых ошибок, допущенных при исчислении налоговых платежей».³ В качестве недостатка данного подхода можно отметить ограниченность указанных автором причин налоговых рисков.

Более расширенно отнеслись к определению налоговых рисков Д. Н. Тихонов и Л. Г. Липник, а именно как к финансовым потерям, связанным с процессом уплаты и оптимизации налогов.⁴

Излишней пространностью отличается понимание налоговых рисков, предложенное Т. А. Цыркуновой и М. И. Мигуновой, как: «опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые (и иные) потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для

¹ Словарь русского языка : в 4 т. – М., 1987. – С. 717.

² Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 40.

³ Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений // Финансы и кредит. – 2002. – № 3. – С. 26

⁴ Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков. – М., 2004. – С. 105

данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояний будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем, или возможность получения дополнительной выгоды (дохода) в результате позитивных отклонений».¹

Авторами Т. А. Цыркуновой, М.И. Мигуновой, А. А. Леушевым предложены классификации налоговых рисков, во многом сходные. Данные классификации систематизированы в таблице 1, классифицирующими признаками выделены: субъекты, несущие налоговые риски; факторы, определяющие финансовые риски; объекты связи с другими видами рисков; виды последствий для организации; величина возможных потерь; время возникновения; отношение к рискам организации; причины возникновения.

Наибольший интерес представляет собой интерпретация причин налоговых рисков, данная А.А. Леушевым, который в качестве причины возникновения налоговых рисков выделяет:

- ошибки, допущенные в процессе налогообложения;
- различное понимание норм налогового законодательства;
- отсутствие возможности исполнить свои налоговые обязанности.²

Т. А. Цыркунова, М.И. Мигунова также выделяют подобные факторы, но они выделены в качестве внутренних факторов налогового риска, возникших у налогоплательщика:

- ошибки, допущенные при налоговом планировании;
- двоякое чтение налогового законодательства;
- человеческий фактор (налоговые ошибки);
- негативные изменения в хозяйственно-финансовой деятельности³.

Изучение работ указанных авторов позволило акцентировать внимание на фактически выделенной тройственной природе причин налоговых рисков:

¹ Цыкунова Т. А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т. А. Цыкунова, М. И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С.50

² Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 40.

³ Цыкунова Т. А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т. А. Цыкунова, М. И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С. 50.

Классификация налоговых рисков

Автор							
Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова	Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова, А. А. Леушев	Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова	Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова, А. А. Леушев	Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова, А. А. Леушев	Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова	А. А. Леушев	А. А. Леушев
Классифицирующий признак налоговых рисков							
По субъектам несущим налоговые риски	По факторам, определяющим финансовые риски	По объекту связи с другими видами рисков	По виду последствий для организации	По величине возможных потерь	По времени возникновения	По отношению к рискам организации	По причине возникновения
государство	внешние	упущенная выгода	доплата налогов	допустимые	будущие	известные	из-за ошибок допущенных в процессе налогообложения
налогоплательщики	внутреннее	потери материальных ценностей	налоговая ответственность, штрафные санкции	критические	существующие	предполагаемые	различного понимания норм налогового законодательства
налоговые агенты		неплатежеспособность	уголовная ответственность	катастрофические			отсутствия возможности исполнить свои налоговые обязанности
взаимозависимые лица		инвестиционный	отвлечение специалистов на участие в судебных процессах				

Классифицирующий признак налоговых рисков							
По субъектам несущим налоговые риски	По факторам, определяющим финансовые риски	По объекту связи с другими видами рисков	По виду последствий для организации	По величине возможных потерь	По времени возникновения	По отношению к рискам организации	По причине возникновения
			ухудшение деловой репутации				
			отзыв лицензии или банкротство				

человеческий фактор, негативные изменения в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также различное понимание или двоякое чтение налогового законодательства.

Т. А. Цыркунова, М.И. Мигунова акцентировали внимание на прогнозных изменениях условий налогообложения в качестве неблагоприятных для налогоплательщика. Этими авторами данные причины выделены в качестве источников налоговых рисков:

- введение новых налогов;
- изменение уровня ставок действующих налогов;
- изменение порядка определения налоговых баз;
- отмена предоставленных льгот;
- изменение сроков и условий осуществления налоговых платежей.

Необоснованным, на наш взгляд, является выделение авторами в качестве причины налогового риска применения государством способов снижения возможностей компаний по минимизации налоговых платежей. В данном случае авторы имеют в виду доктрины «деловая цель», «существо над формой», а также заполнение пробелов в законодательстве. Отмечается, что существование возможности переквалификации сделок в соответствии с ее фактическим содержанием является налоговым риском. Первопричиной налогового риска является не минимизация налоговых платежей в виде оптимизации, а то обстоятельство, что налогоплательщику порой сложно уловить зыбкую грань между уклонением от уплаты налогов и налоговой оптимизацией.

Доктрина «существо над формой» и доктрина «деловая цель» изложены в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» от 12 октября 2006 года. По мнению Ардашева В.Л. деловая цель - первопричина любой деятельности, а налоги представляют только ее следствие и не могут являться целью. Налоги - это элемент в числе других рыночных факторов, обуславливающих выбор. Он может быть определяющим в выборе юрисдикции,

формы ведения бизнеса, договорной конструкции и т.д., но не единственным.¹

Как отмечено К.А. Сасовым, представляется очевидным, что ВАС РФ в своем Постановлении предлагает в качестве модели правового поведения участников налоговых правоотношений не закон, а свои собственные критерии, которые в целом можно обозначить как признаки вероятного противоправного деяния.²

Таким образом, можно сделать вывод: неопределенность критериев разделения налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов и сборов является разновидностью причин налогового риска. Иными словами, мы вынуждены констатировать, что различное понимание и двоякое чтение налогового законодательства, в части критериев налоговой оптимизации является разновидностью налоговых рисков. Данные выводы, подтверждаются теорией информационной асимметрии, в виде эффекта генерированного асимметрией информации «неблагоприятного отбора» варианта налогового обязательства, выбранного налогоплательщиком.

Для целей исследования налоговых рисков, актуальным является предложенная Н.Д. Бубликом концепция риска как ресурса.³ По мнению автора, определение риска должно разграничивать определение риска и неопределенности. Для этого автор предлагает выделить признаки ситуации принятия решения в условиях риска:

- лицо, принимающее решение (ЛПР), поставлено перед необходимостью выбора одного из несколько возможных действий;
- по крайней мере, одно из действий имеет недерминированные последствия;
- ЛПР считает себя осведомленным о всех последствиях возможных действий и предпочитает наступление одних последствий другим, т. е. упорядочивает последствия с точки зрения их полезности для себя.

¹ Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 12.

² Сасов К. А. Недобросовестных налогоплательщиков больше не существует // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 13-15.

³ Бублик Н. Д. Риск-ресурс: проблемы венчурно-стохастической деятельности. – Уфа, 1999. – С.45.

Ситуацию, характеризующуюся только двумя признаками, автор предлагает считать неопределенностью. Данная ситуация характеризуется отсутствием заинтересованности ЛПР в наступлении какого-либо конкретного последствия из многих возможных.¹

А.Б. Секериным на основе работ Н.Д. Бублика предложено считать, что: «Неопределенность - характеристика предпринимательской деятельности, отражающая объективное наличие факторов случайной природы, способных оказать существенное влияние на итоговый результат деятельности. Риск - характеристика предпринимательской деятельности, связанная с субъективной оценкой предпринимателем последствий влияния факторов неопределенности на результаты принимаемого решения с точки зрения благоприятного и неблагоприятного влияния».²

Исходя из приведенного анализа различных определений, автор считает возможным сделать вывод о том, что неопределенность, как характеристика процесса налогообложения, это асимметрия информации, являющаяся неполной или многовариантной осведомленностью налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств.

Таким образом, интерпретируя работу А. Б. Секерина необходимо внести уточнение в подход к налоговым рискам в процессе налогообложения.

Налоговый риск - это риск в виде вероятности наступления для налогоплательщика в процессе налогообложения неблагоприятных экономических последствий, включая изъятие имущества в пользу бюджета в виде дополнительных сумм налогов, налоговых санкций и пени вследствие асимметрии информации, человеческого фактора и негативных изменений в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Такое определение более полно раскрывает сущность налоговых рисков в системе рисков. В целях исследования налоговых рисков, возможно объединение в понятие негативные изменения финансово-хозяйственной деятельности

¹ Бублик Н. Д. Риск-ресурс: проблемы венчурно-стохастической деятельности. – Уфа, 1999. – С.37

² Секерин А. Б. Модели управления рисками и их применение для оптимизации системы налогового контроля // Вест. Моск. ун-та. Сер. 6, Экономика. – 2004. – № 1. – С. 35

первопричин данных изменений, таких как изменение политической ситуации, изменение законодательства и т.д. Отличительной особенностью налоговых рисков является то, что при росте ставки налога, происходит также и увеличение суммы налогового риска.

Безусловная взаимосвязь негативных изменений в финансово-хозяйственной деятельности и налоговых рисков, вызывает необходимость их идентификации в системе рисков. Существует несколько классификаций рисков. Риски можно классифицировать по различным признакам в зависимости от: сферы деятельности, источника покрытия убытков при наступлении страхового случая, вероятности наступления страхового случая и т.д.

В зависимости от сферы деятельности, риски можно классифицировать на следующие группы:

- риск производственный;
- риск коммерческий;
- риск финансовый (в том числе банковский)¹.

Предпринимательская деятельность согласно статье 2 Гражданского Кодекса РФ осуществляется на свой риск, что указывает на безусловность риска при ведении предпринимательской деятельности. К финансовым рискам относятся: валютный, инвестиционный, банковский, кредитный, инфляционный, банкротства. Юридические лица, граждане Российской Федерации при осуществлении своих гражданских прав, трудовых отношений, при перемещении товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации, подвержены финансовым рискам в виде вероятности ухудшения финансового состояния. Кроме того, юридические лица и граждане Российской Федерации в качестве участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, подвержены отдельной категории финансовых рисков, а именно налоговым рискам.

Рядом авторов налоговые риски отнесены к финансовым рискам, в силу ряда причин:

¹ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций. - М., 2004.- С. 12

- реализация (последствия) налоговых рисков представляет собой в большинстве случаев финансовые потери налогоплательщика;¹

- основная часть налоговых рисков может быть оценена прямо в денежном выражении;²

- налоговые риски имеют денежное выражение и влекут за собой повышение расходов.³

Налоговые риски в процессе налогообложения выявляются на стадии осуществления налогового контроля. Д.Н. Тихонов и Л.Г. Липник с точки зрения практики выделяют несколько видов налоговых рисков, существенно отличающихся своей спецификой. Это риски налогового контроля, риски усиления налогового бремени, риски уголовного преследования налогового характера. Риски уголовного преследования являются прямым следствием рисков налогового контроля, в то время как риски усиления налогового бремени являются лишь неблагоприятным для налогоплательщика вариантом изменения условий налогообложения.

Потери налогоплательщика в связи с рисками налогового контроля обусловлены целями охраны имущественных интересов государства в налоговой сфере.

Налоговый контроль является организационно-правовым механизмом взаимоотношений с обязанными лицами, где государство определяет меру ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главой 16 НК РФ. В процессе налогового контроля могут быть выявлены следующие правонарушения налогоплательщика:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- уклонение от постановки на учет в налоговом органе;
- непредставление налоговой декларации;

¹ Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков. – М., 2004. – С. 106.

² Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 40.

³ Цыкунова Т. А. Налоговые риски: сущность и классификация / Т. А. Цыкунова, М. И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С. 48.

- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора);
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

В качестве обеспечительных мер в целях мотивации к своевременному и полному исполнению налоговых обязательств налогоплательщиками по результатам налогового контроля, с налогоплательщика взыскиваются также пени. Расчет пени производится в соответствии со статьей 75 НК РФ, а именно на сумму недоимки выявленной по результатам налогового контроля.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения руководитель налогового органа вправе принять меры, направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем взыскания недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Обеспечительными мерами могут быть:

- запрет на отчуждение имущества, без согласия налогового органа;
- приостановление операций по счетам в банке;
- банковская гарантия;
- залог ценных бумаг;
- поручительства третьего лица.

Применение обеспечительных мер также негативно влияет на финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

В результате налогового контроля исполнения налоговых обязательств

налогоплательщиками, в случае совершения налогового правонарушения (выявления неполного исполнения налогового обязательства), для налогоплательщика наступают неблагоприятные экономические последствия, включая изъятие денежных средств в пользу бюджета в виде дополнительных сумм налогов, пени и налоговых санкций.

По мнению А.Б. Секерина, концепция риска как ресурса состоит в том, что во многих ситуациях принятия решения, риск играет роль специфического ресурса и обладает характеристиками, аналогичными атрибутивным признакам материальных ресурсов.¹ Предложенная концепция рисков распространяется также и на налоговые риски. Интерпретируя предложенные А.Б. Секериным характеристики риска, возможно наиболее полно рассмотреть налоговые риски в процессе налогообложения на стадии осуществления налогового контроля. Это позволило нам выделить главные из характеристик налоговых рисков в процессе налогообложения на стадии осуществления налогового контроля.

Наибольшую склонность к налоговым рискам проявляют предприниматели, располагающие недостаточным объемом материальных ресурсов. Это аналогично замещению недостающих ресурсов имеющимся ресурсом экономии денежных средств, вследствие неисполнения налоговых обязательств, в расчете на вероятность не быть подвергнутым налоговому контролю:

- специфика налогового риска как ресурса проявляется в том, что сознательное увеличение уровня налоговых рисков в виде налоговой оптимизации приводит к увеличению дохода, но это дает положительный эффект до определенного уровня, при превышении которого доход снижается, что говорит о необходимости нахождения оптимального уровня риска;

- действия, направленные на сведение налогового риска к минимуму, приводят к снижению уровня дохода и аналогичны отказу от использования имеющихся ресурсов (налоговой оптимизации) в полном объеме;

- в ряде случаев, таких как, безнаказанное неисполнение налоговых обя-

¹ Секерин А. Б. Модели управления рисками и их применение для оптимизации системы налогового контроля // Вест. Моск. ун-та. Сер. 6, Экономика. – 2004. – № 1. – С. 69

зательств налогоплательщиком, полученный эффект может быть объяснен только на основе присутствия риска (несостоявшегося налогового контроля), выступившего в роли главного использованного ресурса. Также не 100 % фактом является то, что в процессе налогового контроля неполное исполнение налогового обязательства будет выявлено;

- ведение любого вида предпринимательской деятельности невозможно при нулевом уровне налогового риска.

Характеристика налоговых рисков в процессе налогообложения на стадии осуществления налогового контроля нуждается в дополнительных комментариях. Налогоплательщики в соответствии с НК РФ должны привлекаться к ответственности только при наличии вины в совершении налогового правонарушения. Но в НК РФ в качестве одной из двух форм вины налогоплательщика предусмотрена неосторожность (лицо не осознавало противоправного характера своих действий, хотя должно было их сознавать), что в обыденной интерпретации может рассматриваться как аналог классической формулы «незнание закона не освобождает от ответственности». Исходя из этого, практически любые действия налогоплательщиков, даже без прямого умысла на неуплату налогов, могут быть истолкованы налоговыми органами как виновные. При существующих признаках асимметрии информации в стадиях исполнения налогового обязательства, изложенных ранее, и возможность привлечения к ответственности за налоговые правонарушения в условиях действия правовой фикции «незнание закона не освобождает от ответственности» делает невозможным ведение любого вида предпринимательской деятельности при нулевом уровне налогового риска. Подход правоведов к правовым фикциям, как к несуществующим положениям¹, делает возможным фикцию «незнание закона не освобождает от ответственности» отнести для целей настоящего исследования к разновидности асимметрии информации.

Причины действия или бездействия налогоплательщика, имеющие для него существенное значение (человеческий фактор, асимметрия информации

¹ Сандеуар П. Введение в право. – М., 1994. – С. 156.

или прямой умысел), приведшие к неуплате налога, часто не влияют на размер налоговых санкций. У законопослушного налогоплательщика, подверженного асимметрии информации в процессе налогообложения, налоговые риски (по результатам налогового контроля) также достаточно велики и 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.

В контексте принципиального заявления о значимости информации Дж. Стиглера¹, следует рассмотреть исполнение налоговых обязательств налогоплательщиками. Одной из причин неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, является неопределенность налогообложения.

Ж. Сапир отмечено, что проблема неопределенности, вызванная несовершенством информации, оказалась потенциально еще более дестабилизирующей, чем предполагалось Стиглером и Маршаком.² Она затрагивает совокупность процессов принятия решения во всех контекстах, а не только в случае фирм и домохозяйств. Проблема асимметрии информации затрагивает также процесс налогообложения.

Асимметрия информации в процессе налогообложения – это неполная или многовариантная осведомленность налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств. Она создает для налоговых органов в процессе налогового контроля возможность доначислять налоги, пени и штрафы вследствие неполной информированности или многовариантной информированности (неопределенности) налогоплательщиков, повлекшей неполное исполнение налоговых обязательств. Затрудняя рациональное поведение налогоплательщиков и порождая дополнительные транзакционные издержки (издержки поиска информации), асимметрия информации приводит к налоговым рискам и неэффективному функционированию процесса налогообложения.

¹ Stigler G. The Economics of Information. – Journal of Political Economy. – 1961. – vol. 69. – № 3. – P.35

² Сапир Ж. Экономика информации: новая парадигма и ее границы // Вопросы экономики. – 2005. – № 10. – С. 4-24.

На основании систематизации экономических свойств информации Антипиной О.И. в качестве причин асимметрии информации выявлены следующие факторы:

- получение информации, как и любого другого редкого блага, сопряжено с альтернативными издержками;
- информация характеризуется моральной недолговечностью;
- любой экономический субъект для того, чтобы адекватно использовать необходимую информацию, должен уметь выбрать ее из всего доступного объема и, возможно, даже осмыслить и переработать¹.

Обозначенные Антипиной О.И. в качестве причины асимметрии информации факторы, также распространяют свое действие и на асимметрию информации в процессе налогообложения, приводя к его неэффективному функционированию.

Дж. Стиглицем справедливо отмечено, что в рамках информационной экономики происходит фундаментальное изменение доминирующей экономической парадигмы.² Концепции «морального риска» (moral hazard) и «неблагоприятного отбора» (adverse selection) теперь широко используется за пределами тех наук, где они были сформулированы, также данные концепции находят отражение и в процессе налогообложения.

Таким образом, эффекты, генерируемые асимметрией информации в процессе налогообложения, и выявляемые в процессе налогового контроля – неблагоприятный отбор и моральный ущерб.

Неблагоприятный отбор представляет собой разновидность оппортунизма (в значении беспринципности, приспособленчества) налогоплательщиков в период выбора варианта исполнения налоговых обязательств. Неблагоприятный отбор в процессе налогообложения – это выбор налогоплательщиком вследствие асимметрии информации такого варианта налоговой оптимизации, налого-

¹ Антипина О.Н. Асимметрия информации/ Антипина О.Н.// Вестн. Московского ун-та. Сер. 6, Экономика.- 2003- № 2 – С. 111

²Stiglitz J. Information and Change in the Paradigm in Economics. – American Economic Review, 2002. – vol. 92. – № 3. – P. 460.

вые риски, по результатам налогового контроля которой, превысят преимущества полученные налогоплательщиком.

Моральный ущерб, напротив, олицетворяет оппортунизм (в значении беспринципности, приспособленчества) налоговых органов в процессе налогового контроля, после факта исполнения налогового обязательства налогоплательщиком. Несмотря на то, что предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, крайне редко по результатам налогового контроля, происходит возврат излишне уплаченных налогоплательщиком, вследствие асимметрии информации, сумм налогов и сборов. Моральный ущерб – это получение государством дополнительных сумм налогов в ущерб налогоплательщику, благодаря асимметрии информации.

Подводя итог изложенному, необходимо указать, что формирование процесса налогообложения происходит в условиях информационной асимметрии. Результаты налогового контроля отражают в определенной степени уровень налогового риска в условиях неопределенности.

Неопределенность налогового обязательства вследствие асимметрии информации является причиной налоговых рисков. А. С. Шапкиным отмечено, что «рискованным ситуациям присущи элементы неопределенности»¹. Поэтому, мы согласны с мнением А.С. Шапкина о том, что имеются сложности проведения количественной оценки риска. В этом случае широко применяются методы управления риском качественного характера, без количественной оценки. При этом в качестве рекомендации предлагается, что качественная оценка рисков в общем случае осуществляется в основном посредством формализации экспертных методов.

Главной проблемой оценки налоговых рисков является отсутствие достаточного массива информации. Анализ информации о порядке исполнения налоговых обязательств, о многовариантном или инвариантном порядке исполнения

¹ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций. – М.,2004. – С. 334

налогового обязательства, требует применения специальных способов выявления налоговых рисков, связанных с нарушением принципа определенности в процессе налогообложения. Это приобретает значимость в силу того, что потери для налогоплательщика в виде доначислений налогов, штрафов, пени могут существенно ухудшить его финансовое положение.

3. АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С НАРУШЕНИЕМ ПРИНЦИПА ОПРЕДЕЛЕННОСТИ

3.1 Способы выявления налоговых рисков, связанных с нарушением принципа определенности в процессе налогообложения

Для эффективного применения способов выявления налоговых рисков вследствие нарушений принципа определенности (далее по тексту - способы выявления налоговых рисков) важным является определение их положения в системе научного знания.

Одним из самых мощных механизмов государственного регулирования экономики является процесс налогообложения, который осуществляется, в том числе, через установление и введение системы налогов и сборов, льгот.

Анализ динамики налоговых поступлений позволяет судить о процессах, происходящих в экономике, об эффективности действующей налоговой системы. Таким образом, налоговый контроль является элементом обратной связи в процессе государственного регулирования экономики. С одной стороны, налоговый контроль выявляет уклонение от уплаты налогов, с другой стороны, налоговый контроль усугубляет проблему наличия налоговых рисков у добросовестных налогоплательщиков.

Выявление налоговых рисков можно определить как деятельность государственных органов и налогоплательщиков по установлению признаков, фиксации и устранению нарушений принципа определенности налогообложения, под которыми в работе понимается обнаружение неполной или многовариантной осведомленности налогоплательщиков и налоговых органов о порядке исполнения налоговых обязательств. Последнее тесно связано с налоговым контролем. С одной стороны, налоговый контроль выполняет роль катализатора, выявляющего нарушения определенности, с другой стороны, нарушения определенности являются одной из причин налоговых рисков в процессе налогового контроля. При наличии массовости нарушений определенности необходим экономико-правовой анализ существующей нормативно-правовой базы. Анализ

должен быть направлен на уменьшение нарушений принципа определенности путем внесения соответствующих законодательных инициатив.

Особенностью способов выявления налоговых рисков является их междисциплинарный характер (рис.1).

Философской проблемой способов выявления налоговых рисков является решение дилеммы сочетания всеобщности налогово-правовых норм и разнообразия правовых и общественных ситуаций, являющихся объектом налогообложения.

Финансы, как наука, занимаются изучением процесса налогообложения и формирования налоговой системы государства, а также определением финансовых последствий в результате нарушений принципа определенности.



Рис. 1. Выявление налоговых рисков вследствие нарушения принципа определенности

К правовым вопросам относится совершенствование налогового законодательства в целом и юридической техники в частности.

Задачей статистики является формирование статистических приемов, статистических моделей и алгоритмов, для обработки данных о нарушениях принципа определенности налогообложения.

Способы выявления налоговых рисков могут быть представлены в виде связанных между собой и составляющих единое целое элементов. С позиции теории систем, объединение элементов в единое целое означает, что любая система приобретает свойства более высокого порядка, нежели простое сложение свойств ее компонентов. Тем не менее, изучение отдельных составляющих и взаимосвязей между ними позволяет дать наиболее развернутую характеристику данных способов.

Целью выявления налоговых рисков, как деятельности налоговых органов и налогоплательщиков, является определение возможного ущерба от нарушения принципа определенности для его предотвращения. При этом характерной чертой налоговых рисков является одновременное нанесение возможного ущерба как налогоплательщику (пени и штрафы), так и государству (своевременно не полученные доходы бюджета).

Поставленная цель определяет задачу - установление признаков нарушения определенности налогообложения.

Субъектами выявления налоговых рисков являются: государство, как обязательный участник налоговых отношений, и соответственно налогоплательщик, как одна из сторон налогового обязательства. Дополнительным аргументом в пользу предложенного понимания субъектов, применяющих данные способы является то, что в ходе их деятельности устанавливаются признаки налоговых рисков, причины которых могут быть квалифицированы в качестве нарушения определенности налогообложения.

Объектом, который исследуется с помощью способов выявления налоговых рисков, являются налоговые обязательства налогоплательщиков.

Наряду с объектом, целесообразным является определение предмета. При этом мы исходили из того, что предметом должен являться материальный носитель, подвергающийся исследованию в подобной деятельности.

Предметом исследования способов выявления налоговых рисков являются документальные и цифровые носители информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сбо-

ров, а именно налоговые декларации, бухгалтерская отчетность, данные бухгалтерского и налогового учета, сведения регистрирующих органов и других сторонних организаций о деятельности хозяйствующих субъектов, результаты всех форм налогового контроля, данные о рассмотренных спорах с участием налоговых органов.

Предложенный подход логически соответствует, во-первых, тому, что предметом должно являться конкретное основание, которое подлежит изучению субъектами. Во-вторых, предметы, то есть соответствующие носители информации будут характеризовать фактическое состояние объекта.

При разработке способов выявления налоговых рисков была применена многоуровневая система общенаучных и специальных методов:

- общенаучные методы - анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, сравнение, логический метод, моделирование, статистические методы и др;
- специальные методы, применение которых характерно именно для этого вида деятельности – экономико-правовой и экономической анализ, построение аналитических таблиц, детализация и т. п.

Специальные методы были адаптированы к целям выявления налоговых рисков. В результате нами были разработаны способы выявления налоговых рисков в виде:

- анализа содержания налоговых споров;
- анализа разъяснений уполномоченных органов;
- поиска несоответствий в накопленной информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками.

Сущность такого способа, как анализ содержания налоговых споров, заключается в типизации по причинам налоговых споров. Целесообразно проводить типизацию причин налоговых споров по отдельным налогам. Результаты типизации налоговых споров за 2006 год по Российской Федерации в разрезе округов Федеральных арбитражных судов (ФАС) представлены в таблице 2.

Из данных таблицы 2, результаты анализа которой более наглядно представлены на рисунке 2, можно сделать следующие выводы:

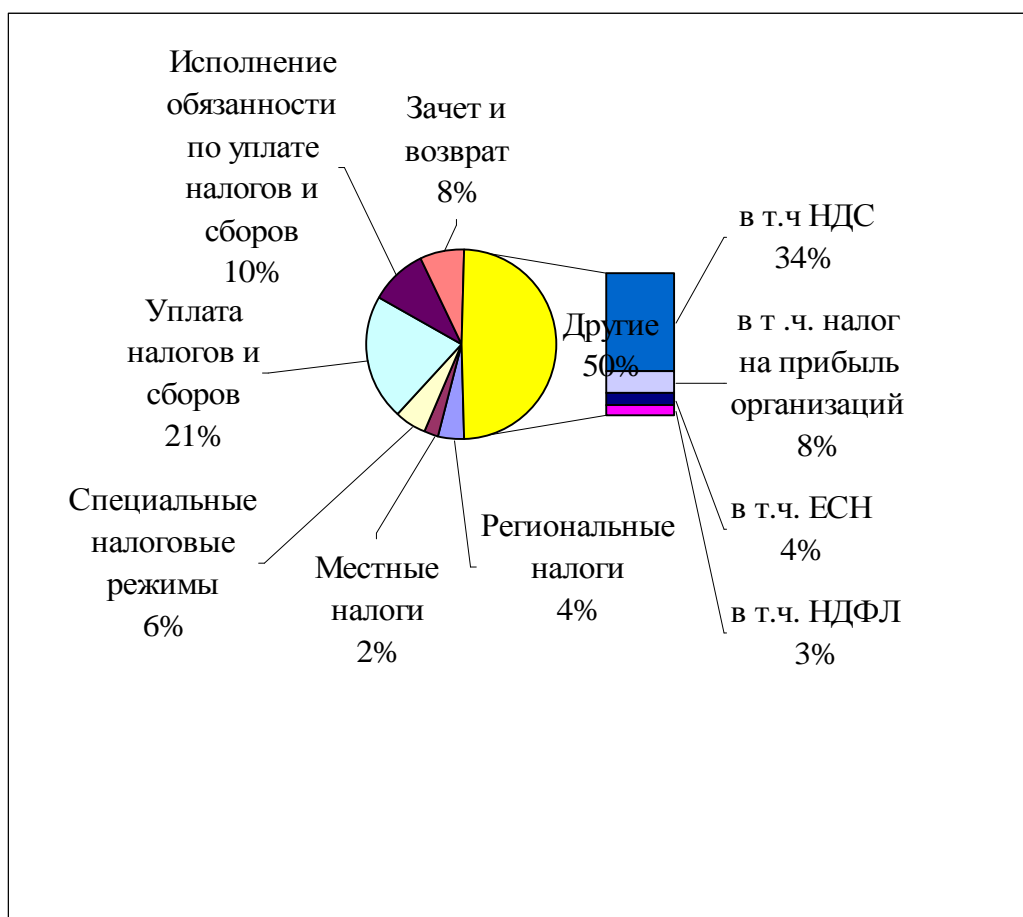


Рис.2. Рассмотренные налоговые споры по данным Постановлений кассационных инстанций арбитражных судов за 2006 год

- наиболее оспариваемыми являются налоговые обязательства по федеральным налогам, среди которых максимально оспариваемым является НДС, относящийся к косвенным и наиболее сложным в части порядка исчисления;

- значительно оспариваемыми в 2006 году являлись взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами в отношении уплаты налогов, зачетов и возвратов.

Следующим этапом является типизация содержания налоговых споров по максимально высокой доле оспариваемых налоговых обязательств, в данном случае по НДС. По данным таблицы 3, причинами налоговых споров по НДС являлись: - порядок возмещения (зачета и возврата) в 7236 случаях; - налоговые вычеты в 7393 случаях. Каждая из этих групп налоговых споров составляет практически 50 % от общего числа споров по НДС.

Рассмотренные споры с участием налоговых органов в 2006 году

Постановления ФАС	Всего	Федеральные налоги и сборы	в том числе НДС	в том числе налог на прибыль	в том числе ЕСН	в том числе НДФЛ	Региональные налоги	Местные налоги	Специальные налоговые режимы	Уплата налогов и сборов	Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	Зачет и возврат
Решения высших судов	255	151	83	22	12	12	29	9	10	81	19	54
Волго-Вятский округ	1 290	726	419	176	101	61	85	44	118	240	112	64
Восточно-Сибирский округ	3 253	1 940	1 392	279	231	149	84	78	256	1 004	451	507
Дальне-Восточный округ	1 531	724	416	123	97	94	74	24	205	346	179	101
Западно-Сибирский округ	4 441	1 981	1 295	427	190	108	166	115	359	946	658	179
Московский округ	5 489	3 927	3 301	467	170	104	154	155	90	2 050	601	1 452
Поволжский округ	4 027	2 170	1 546	390	197	119	237	119	293	1 006	619	309
Северо-Западный округ	5 828	4 098	2 905	472	272	209	256	140	293	715	505	132
Северо-Кавказский округ	1 841	886	629	185	74	90	133	69	142	454	242	185

Окончание табл. 2

Постановления ФАС	Всего	Федеральные налоги и сборы	в том числе НДС	в том числе налог на прибыль	в том числе ЕСН	в том числе НДФЛ	Региональные налоги	Местные налоги	Специальные налоговые режимы	Уплата налогов и сборов	Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	Зачет и возврат
Уральский округ	5 671	3 271	2 176	644	524	400	491	264	583	2 290	927	360
Центральный округ	1 975	998	676	141	124	62	110	73	166	286	197	76
Итого	35 601	20 872	14 838	3 326	1 992	1 408	1 819	1 090	2 515	9 418	4 510	3 419
Примечание – данные таблицы приведены в единицах количества налоговых споров, по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов												

Сумма споров во всех группах, выделенных по причинам их возникновения, превышает общее количество споров, так как в одном споре может быть несколько причин. Диаграмма, приведенная на рисунке 3, указывает отсортированную по причинам величину налоговых споров по НДС по округам ФАС РФ. В данной диаграмме указаны равные величины случаев налоговых споров, в которых причиной оспаривания являлись порядок возмещения (зачетов) и налоговые вычеты по НДС. Полученная в таблице 3 типизация, позволяет детализировать причины налоговых споров по НДС как проблему получения налоговых вычетов налогоплательщиками.

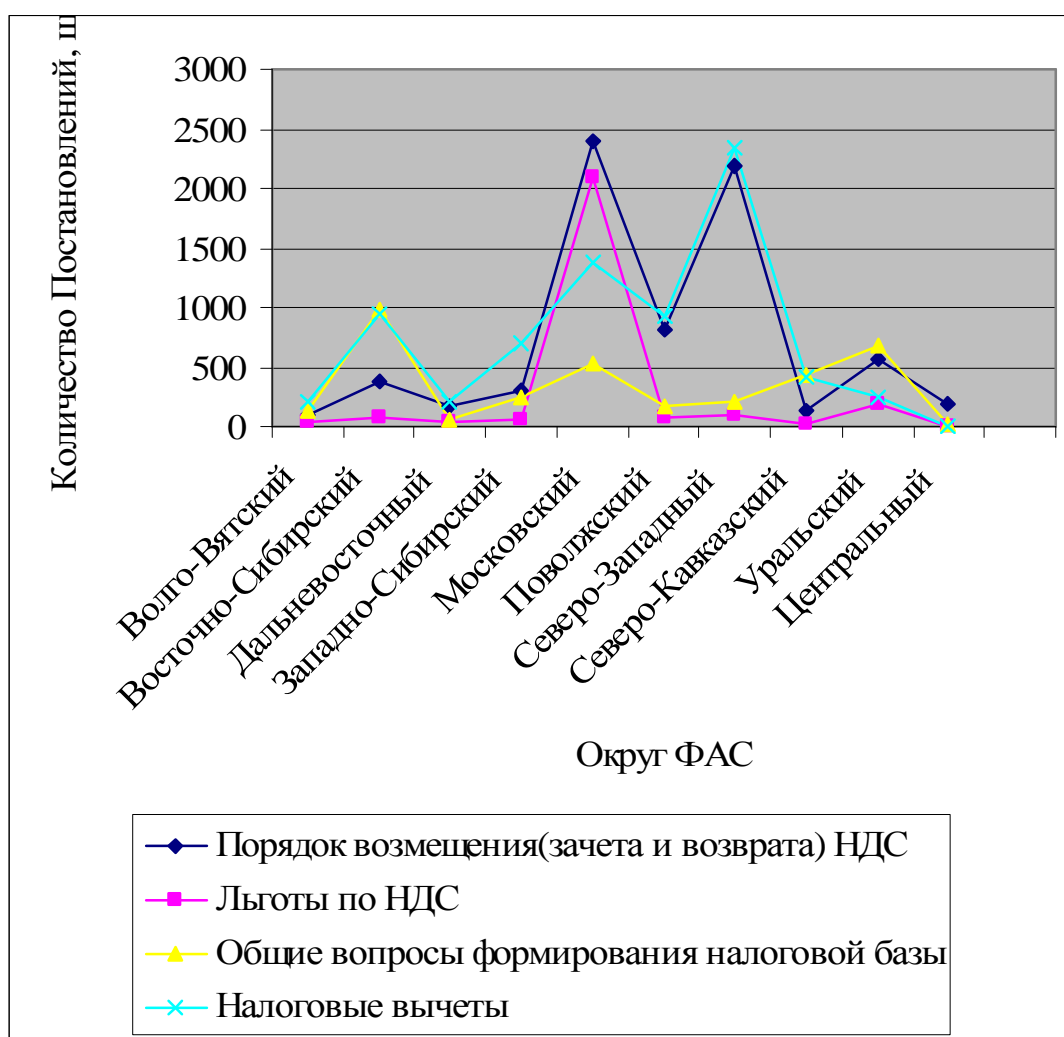


Рис.3. Рассмотренные налоговые споры по НДС по данным Постановлений кассационных инстанций арбитражных судов за 2006 год

Анализ причин оспаривания налоговых обязательств по НДС в части получения налоговых вычетов представлен в таблице 4.

Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС с участием налоговых органов в 2006 году

Постановления кассационных инстанций ФАС	Всего налоговых споров по НДС	Порядок возмещения (зачета и возврата) НДС	Порядок возмещения (зачета и возврата) НДС, в том числе			Налоговые вычеты	Льготы по НДС	Особенности исчисления и уплаты НДС по отдельным операциям	Общие вопросы формирования налоговой базы
			по результатам камеральных проверок	по результатам камеральных проверок возмещения по ставке 0%	по результатам выездных проверок				
Решения высших судов	83	49	28	21	2	44	15	8	31
Волго-Вятский округ	419	94	80	1	12	202	38	26	131
Восточно-Сибирский округ	1392	378	329	250	46	949	75	58	986
Дальневосточный округ	416	161	123	70	28	201	36	94	55
Западно-Сибирский округ	1295	296	239	138	36	701	66	137	248
Московский округ	3301	2390	953	376	57	1375	2093	51	523
Поволжский округ	1546	807	524	160	71	930	77	52	176
Северо-Западный округ	2905	2180	1653	234	287	2339	94	140	204
Северо-Кавказский округ	629	125	94	45	14	408	21	16	438
Уральский округ	2176	572	262	161	38	244	182	138	676
Центральный округ	676	184	144	65	24		7	243	21
Итого	14838	7236	4429	1521	615	7393	2704	963	3489
Примечание – данные таблицы приведены в единицах количества налоговых споров, по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов									

В данных налоговых спорах речь идет о сформировавшейся судебной практике, ментальности и стереотипах, которые по привычке называют «постановлениями о недобросовестности» - так глубоко в сознание налогоплательщиков и налоговых органов проникло устойчивое сочетание «недобросовестность налогоплательщика» (далее по тексту недобросовестность).

В таблице 4 приведены данные в суммовом выражении оспоренных налоговых обязательств по НДС в связи с таким неоднозначным, абстрактно-неопределенным оценочным понятием, как недобросовестность налогоплательщика.

Таблица 4

Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС
в 2006 году, тыс. руб.

Округ	В пользу налогоплательщика	в том числе необоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщиков	В пользу налоговых органов	в том числе обоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщиков
Северо-Кавказский	394 264	250 819	160 057	99 525
Западно-Сибирский	1 667 222	223 913	98 596	2 414
Московский	4 439 034	1 510 421	3 033 772	2 310 733
Восточно-Сибирский	385 792	131 692	374 738	36 292
Северо-Западный	5 087 353	3 957 375	411 848	234 644
Дальневосточный	167 148	32 973	349 843	10 206
Поволжский	1 686 284	492 011	411 049	147 695
Уральский	1 750 197	726 371	353 496	66 222
Волго-Вятский	267 574	92 474	124 613	11 968
Центральный	457 418	64 022	41 105	18 256
Всего	16 302 286	7 482 071	5 359 117	2 937 955
Примечание - по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов				

С этой целью проводился экономико - правовой анализ их причин. Уместно привести мнение Ардашева В. Л., ссылавшегося на то, что в праве, в том числе публичном, невозможно обойтись без оценочных категорий¹. Однако в налогообложении они должны применяться очень аккуратно, в крайне редких, исключительных случаях и иметь четкое содержание, основание для применения и механизм реализации. Налогоплательщики были необоснованно обвинены в недобросовестности в 2006 году в налоговых спорах по НДС в суммовом выражении на 7 482 077 тыс. руб. (Табл. 4). Причиной неопределенности налоговых обязательств являлось несоответствие экономической природы НДС ее правовой форме.

На представленной диаграмме рисунка 4 наглядно отражена значительность превышения необоснованного обвинения налогоплательщиков в сравнении с фактически подтвержденным «недобросовестным» исполнением налоговых обязательств по НДС. В 2006 году арбитражными судами было рассмотрено оспариваемых налоговых обязательств по НДС в связи с «недобросовестностью» налогоплательщика на сумму 10 420 026 тыс. руб., из которых обоснованными обвинения были только в 28 % от общей суммы оспоренных по этой причине обязательств.

При этом мы исходили из положений определения Конституционного Суда Российской Федерации от 08.04.2004 N 169-О, в котором указано, что экономическая природа налога на добавленную стоимость состоит в том, что обеспечиваются условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного - от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого - к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета, приводящего либо к уменьшению итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо к возмещению суммы налога из бюджета

¹ Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 10.

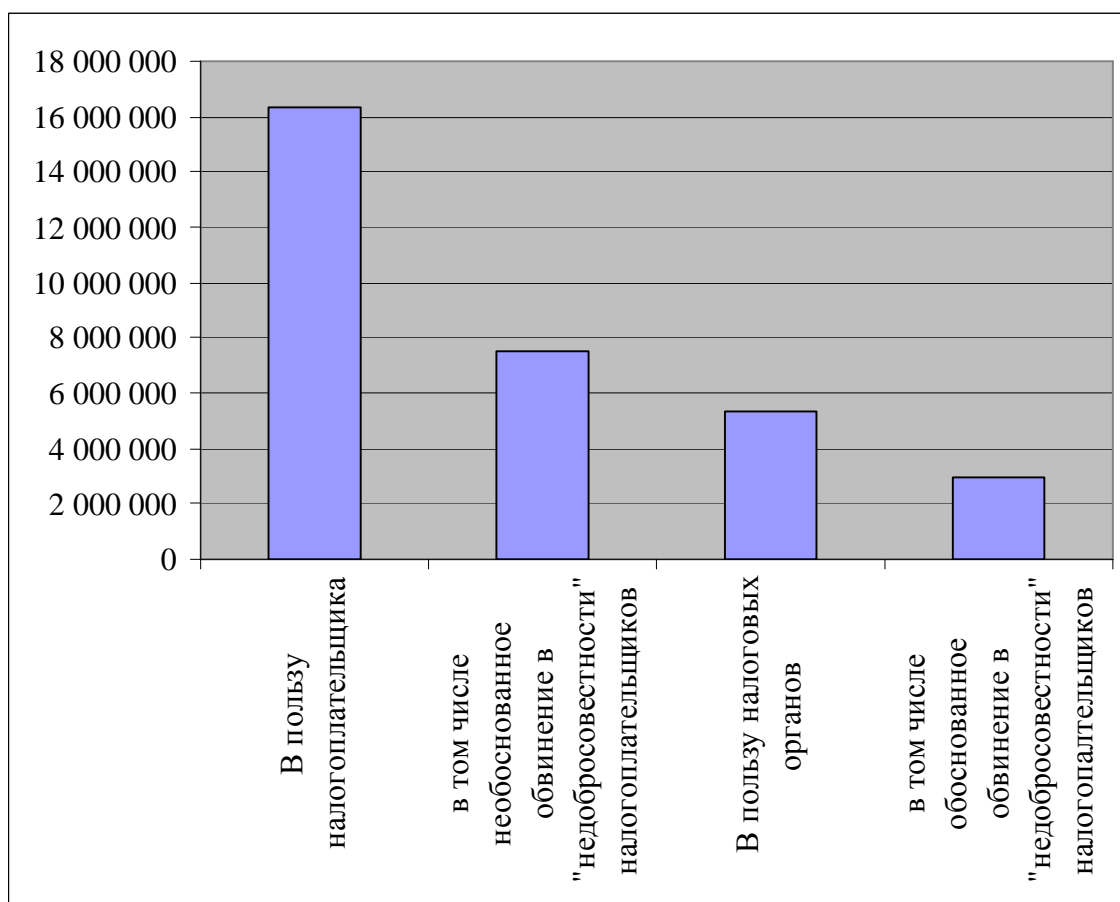


Рис. 4. Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС в 2006 году по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов, тыс. руб.

То есть, по мнению налоговых органов, при соблюдении всех требований, установленных 21 главой НК РФ, из федерального бюджета должны возвращаться реальные денежные средства, фактически поступившие непосредственно от производителя и от перепродавцов при последующей реализации товара. Но проблема заключается в том, что экономическая природа НДС не обрела правовую форму требований к налогоплательщику.

Мы согласны с мнением Ардашева В.Л. о том, что существующая оценка взаимодействия с контрагентами, динамики и технологии реализации сделок налогоплательщиками не исключает априорные и формальные обвинения их в недобросовестности. Налоговыми органами не исключаются такие обстоятельства как аффилированность (включая скрытую), запутанные и необъяснимые товарные и финансовые потоки, цены сделок, взаимосогласованность действий

в цепочке контрагентов, неосмотрительность в выборе поставщика, наличие у него ресурсов и объективная возможность исполнения сделки, ротация фирм – однодневок и т.д., без придания исключительности и приоритетности какому-то одному, пусть и принципиальному факту¹.

Следующим способом выявления налоговых рисков является анализ разъяснений уполномоченных органов по вопросам применения налогового законодательства. Только в 2006 году Министерство финансов РФ подготовило и опубликовало 163 письма, содержащих разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах, с 2005 год - 268 писем. Кроме того, эти разъяснения были направлены Федеральной налоговой службой РФ для использования в работе нижестоящих налоговых органов. Только за один 2006 год Министерство финансов РФ подготовило 1800 ответов на вопросы налогоплательщиков, за 2005 год - 1613 ответов. Ответы на вопросы, носящие индивидуальный характер, опубликованы не были, но разъяснения Министерства финансов РФ на индивидуальные вопросы налогоплательщиков расположены в электронных информационных базах СПС «КонсультантПлюс».

Указанный способ предполагает мониторинг разъяснений, выявление экономического содержания нарушений определенности налогового обязательства.

В частности, представляют интерес разъяснения Федеральной налоговой службы (ФНС РФ), поясняющие возникновение налоговых обязательств по налогу на землю, далее распространенные на налоговые обязательства по земельному налогу. Согласно письму ФНС РФ от 21.01.2005 года №03-06-02-02/03 судебная практика в отношении применения ст.15 Закона РФ от 11.10.1991 N 1738-1 "О плате за землю" исходит из того, что отсутствие документа на право пользования землей не может служить основанием для освобождения от уплаты налога на землю.

¹ Ардашев В.Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности// Налоговые споры теория и практика, № 11 (35). 2006. С. 11.

При этом в письме делается ссылка на то, что данная правовая позиция находит отражение в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 14.10.2003 N 7644/03.

Письмом от 29.04.2005 года № 21-4-04/154/@ данное разъяснение распространено на налоговые обязательства по земельному налогу. В то же время ФНС РФ разъясняет, что обязанность по уплате земельного налога возникает с момента государственной регистрации права собственности, права постоянного (бессрочного) пользования и права пожизненного наследуемого владения на земельные участки.

При проведении контрольной работы к организациям в отношении земельных участков, по которым своевременно не принимаются меры по их государственной регистрации в органах юстиции, ФНС РФ дает указание согласно статье 110 части первой НК РФ применять меру ответственности при совершении умышленного (по неосторожности) налогового правонарушения, предусмотренные статьей 120 (или 122) НК РФ. Таким образом, здесь мы можем констатировать комплексное нарушение определенности налогового обязательства:

- ФНС РФ не имеет права в соответствии с нормами НК РФ давать разъяснения по вопросам применения налогового законодательства;
- недопустимо квалифицировать как налоговое правонарушение неуплату земельного налога по земельным участкам, в отношении которых отсутствуют налоговые обязательства, так как право собственности на них не зарегистрировано в органах юстиции.

Причиной возникновения данного налогового риска является требование государства произвести тотальный контроль за платным использованием земель через уплату земельного налога или арендной платы. Следствием подобного рода мероприятий, направленных на достижение фискальных целей государства, является нарушение определенности налоговых обязательств по уплате земельного налога.

Следующим способом выявления налоговых рисков является поиск несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками.

Субъектами применения данного способа являются как налоговые органы, так и налогоплательщики. Сущностью данного способа является поиск несоответствия в данных бухгалтерской и налоговой отчетности налогоплательщика. Основой является то, что для расчета разных налогов используются одни и те же показатели. Несоответствие данных показателей или их производных дает повод для проверки определенности налогообложения.

Например, в соответствии со ст. 236 НК РФ единым социальным налогом (ЕСН) выплаты и вознаграждения не облагаются, если:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;

- у налогоплательщиков - индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Но в письме президиума Высшего Арбитражного Суда РФ произведено расширительное толкование нормы права и указано, что пункт 3 статьи 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (ЕСН или налог на прибыль организаций) уменьшить налоговую базу на сумму соответствующих выплат¹. Таким образом, способ поиска несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств позволяет сделать вывод о том, что, несмотря на положения ст. 236 НК РФ, из объекта налогообложения ЕСН не всегда исключены выплаты, не учитываемые для целей налогообложения налогом на прибыль организаций. Из-за нарушения определенности налогообложения налогоплательщику по результатам налогового контроля, возможно, будет доначислен ЕСН на выплаты, которые не уменьшали налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

¹ Информационное письмо №106 от 14. 03. 2006 г. Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

В Приложениях 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 приведены примеры нарушений определенности налогообложения по НДС, по налогу на прибыль организаций, по налогу на доходы физических лиц, по ЕСН, по единому налогу на вмененный доход, определенности исполнения налоговых обязательств.

Приведенный в указанных таблицах анализ нарушений определенности налогообложения произведен с применением предложенных нами способов выявления налоговых рисков: анализа содержания налоговых споров, анализа разъяснений уполномоченных органов, поиска несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками.

Так, с помощью способа анализа содержания налоговых споров, было выявлено нарушение определенности налоговых обязательств по НДС при получении налогоплательщиком денежных средств по договорам долевого участия в строительстве, что отражено в пункте 22 Приложения 1. В процессе анализа была выявлена значительная оспариваемость данных налоговых обязательств. С 2002 г. по 2007 г. на основании кассационных жалоб налоговых органов и налогоплательщиков было рассмотрено судами 26 дел, по результатам которых все решения были вынесены в пользу налогоплательщиков. Суть их в том, что денежные средства, перечисленные физическими лицами налогоплательщику, по договорам о долевом участии в строительстве, направленные на финансирование строительства жилых домов, являются инвестиционными, поэтому не подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДС на основании ст. 1 закона "Об инвестиционной деятельности в РФ" от 25 февраля 1999 г. N 39-ФЗ, подпункта 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, ст. 146 НК РФ. Более того, порядок налогообложения данных денежных средств был изложен также в письме Министерства Финансов РФ № 04-03-11 от 13.05.1996 года. Оспариваемость рассмотренных налоговых обязательств в динамике имеет тенденцию к росту: с 2002 г. по 2005 г. 8 таких налоговых споров, в 2006 году уже 11, за 6 месяцев 2007 года 6 налоговых споров. Всего за анализируемый период в суммовом выражении оспорено в пользу налогоплательщика на 102 миллиона рублей налога, причем отягощение оспоренных обязательств в виде пени и штрафов достигало 15 млн. руб-

лей, что составило 15 % от суммы оспариваемого налога. Кроме того, необходимо учитывать временной период их рассмотрения: с момента вынесения решения налогового органа до вынесения решения кассационной инстанции арбитражного суда прошло от 4 до 34 месяцев. Обесценивание оспариваемых денежных средств с учетом инфляции составило 15,5 млн. руб., то есть 15 % от оспариваемой суммы.

Аналогичным образом выявлены нарушения определенности налоговых обязательств по НДС в виде налогообложения уступки прав, вытекающих из договора долевого участия в строительстве, носящего инвестиционный характер, что отражено в Приложении 1.

С помощью способа выявления налоговых рисков в виде анализа разъяснений уполномоченных органов было выявлено нарушение определенности налоговых обязанностей налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц, что отражено в пункте 1 Приложения 3. Официальные разъяснения гласят о том, что налоговые органы вправе вменить в обязанность родителям уплату налога за своих несовершеннолетних детей с учетом положений Гражданского кодекса. Это принципиально противоречит ст.19 и ст.45 НК РФ, сущность которых заключается в обязанности налогоплательщика исполнять обязанность по уплате налога самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Подобные разъяснения подвергают налоговых агентов по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) налоговым рискам в виде штрафов, за неудержанный из доходов родителей налог, за доход в натуральной форме, полученный несовершеннолетними детьми, например, за бесплатный проезд детей работников данного предприятия.

Осуществляя поиск несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств, было выявлено нарушение определенности налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций, что отражено в пункте 10 Приложения 4. Выдача и обслуживание банковских карт работников в соответствии с п.29 ст. 270 НК РФ не учитываются в качестве расходов для целей налогообложения налогом на прибыль организаций. Одновременно эти расходы не обла-

гаются и НДФЛ, исходя из ст. 22 ТК РФ, где они трактуются в качестве обязанности работодателя по выплате заработной платы. Возникает противоречие, так как вознаграждение, выплачиваемое налоговым агентом кредитной организации за перевод заработной платы на банковские счета работников, связано с распоряжением предприятием своими средствами в производственных целях (исполнением обязанности по выплате заработной платы работникам) путем перечисления их в порядке безналичных расчетов. Логично предположить, что налогоплательщик имеет право учитывать данные расходы для целей налогообложения налогом на прибыль организаций. Противоречивость в исполнении налоговых обязательств по НДФЛ и налогу на прибыль организаций, генерирует налоговые риски для налогоплательщика в определении расходов, учитываемых для целей налогообложения налогом на прибыль.

Подводя итоги, следует отметить, что предложенные способы выявления налоговых рисков являются инструментом реализации прав и законных интересов государства и налогоплательщиков при налогообложении. Наличие налоговых рисков одновременно негативно влияет как на налогоплательщика (пени и штрафы), так и на государство (своевременно не полученные доходы бюджета).

Описанные в параграфе 3.1 способы выявления налоговых рисков приобретают особую значимость и экономический смысл, в случае оценки их финансовых последствий и использования их с целью снижения налоговых рисков.

3.2 Финансовые последствия нарушений определенности налогообложения

Анализ финансовых последствий нарушений определенности налогообложения базируется на данных налогового контроля, являющегося неотъемлемой частью процесса налогообложения и преследующего цели охраны имущественных интересов государства в этой сфере. В частности, ФНС России в 2005 году проведено 155 тысяч выездных налоговых проверок организаций, в 97% из которых выявлены нарушения. В процессе осуществления контроля налоговые органы проводят проверку исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком, на предмет выявления их занижения. Количественным показателем, характеризующим контрольную работу налоговых органов, является объем доначислений. По результатам выездных налоговых проверок за 2005 год налоговыми органами дополнительно начислено в бюджеты всех уровней 233 млрд. руб., из них по НДС – 95,2 млрд. руб., по налогу на прибыль организаций – 69,8 млрд. руб., по ЕСН – 8,2 млрд. руб.. В ходе налоговой проверки происходит столкновение интересов государства и налогоплательщика (организации или индивидуального предпринимателя). Причиной столкновения интересов и основной сущностью налогового контроля является проверка соответствия налоговых обязательств исчисленных и исполненных налогоплательщиком по отношению к законодательно на него возложенным. Спорные вопросы по налогообложению выявленные в результате налогового контроля решаются в суде. Исключением из правил являются случаи, когда налогоплательщики добровольно отказываются от своих требований. Согласно информации, представленной территориальными налоговыми органами, в 2005 году налогоплательщики отказались от исковых требований на общую сумму более 28 млрд. рублей.

Сумма оспариваемых требований налогоплательщиками, по данным ФНС РФ, в 2002 составляла более 103 млрд. руб., в 2003 году более 189 млрд. руб., в 2004 году более 402 млрд. руб., в 2005 году более 462 млрд. руб.

В тоже время сумма удовлетворенных требований по заявлениям налогоо-

плательщиков, предъявленных к налоговым органам, составляла в 2002 году 84% от оспариваемой суммы, в 2003 - 64% , в 2004 – 45% , в 2005-32%¹. Необходимо обратить внимание на то, что показатели суммы удовлетворенных требований по заявлениям налогоплательщиков, предъявленных к налоговым органам, снизились за период с 2003 - 2004 г.г. в 2 раза - с 64% до 32% (в расчете суммы исковых требований не учтены суммы оспариваемые ОАО "НК "ЮКОС")².

По мнению ФНС РФ данный анализ свидетельствует о существенном росте признания законными и обоснованными решений налоговых органов.

В 2004 году, из общей суммы доначисленных налогов в размере 576,7 млрд. рублей, налогоплательщиками оспаривалось 402 млрд. рублей, что составило 69,7 % от общей суммы доначисленных налогов. Судами удовлетворено требований налогоплательщиков на сумму 181 млрд. рублей, что составило 31,4 % от всех доначисленных налогов. Таким образом, свыше половины доначисленных по результатам налогового контроля сумм, в 2004 году вызвали налоговые споры и практически одна треть являются неправомерными. Выявленное соотношение требует более детального анализа.

Между тем, анализ налоговых споров 2002 года в сравнении с предыдущими периодами свидетельствовал об увеличении процента удовлетворения требований налогоплательщиков по отношению к предъявленным суммам. Причиной этого, по мнению ФНС, являлось то, что именно в данный период в практику недобросовестных налогоплательщиков входит широкое использование схем уклонения от налогообложения, основанных на принципе отсутствия ответственности за действия третьих лиц. Разработав методы выявления таких схем, и отстаивая в арбитражных судах необходимость неформального подхода к оценке представленных налогоплательщиками документов, а именно комплексного анализа деятельности налогоплательщиков, выяснения полной картины осуществляемых операций, налоговые органы стали чаще доказывать в

¹ <http://www.nalog.ru>.

² <http://www.nalog.ru>.

суде законность решений, основанных на выводах о недобросовестности налогоплательщиков.¹

Нарушение определенности налогообложения позволило ряду налогоплательщиков, используя признаки асимметрии информации, приведенные нами уклоняться от налогообложения.

Более детально были проанализированы результаты контрольной работы налоговых органов Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа. В 2006 году удельный вес доначисленных по результатам контрольных мероприятий платежей в общей сумме начисленных на основании деклараций и решений налоговых органов, составил 20,3 %. Данный показатель является фактором, значительно влияющим на поступления денежных средств в бюджетную систему, и, как следствие, требует анализа и детализации.

Налоговыми органами Иркутской области и Усть – Ордынского Бурятского автономного округа по результатам камеральных и выездных налоговых проверок за 2006 год дополнительно начислено платежей в бюджеты всех уровней, с учетом налоговых санкций и пени 9913 млн. руб., в том числе выездными проверками – 3482,6 млн. руб. (35,1 %) и камеральными проверками – 6430,4 млн. руб. (64,9 %), уменьшено начисленных платежей на сумму 377,8 млн. руб., в итоге доначисления составили 9535,2 млн. руб. (таблица 5).

По данным таблицы 5, общая сумма дополнительно начисленных платежей сформирована за счет доначислений по налогам и сборам (6567,4 млн. руб. или 66,2% от общей суммы), налоговых санкций (908,4 млн. руб. или 9,2%), пени, начисленных по результатам налоговых проверок (930,5 млн. рублей или 9,4%), а также пени, начисленных в карточках лицевых счетов налогоплательщиков за несвоевременную или неполную уплату текущих платежей в бюджет (1506,7 млн. руб. или 15,2 %).

¹ [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

Результаты контрольной работы, проведенной налоговыми органами
Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского
автономного округа за 2005-2006 г.г, млн. руб.

Показатели контрольной работы	2005 г.	2006 г.
Дополнительно начислено юридическим и физическим лицам по результатам налоговых проверок без учета уменьшенных платежей	8706.8	9913.0
- выездными налоговыми проверками	3438.6	3482.6
- камеральными налоговыми проверками	5268.2	6430.4
Из общей суммы дополнительно начисленных платежей доначислено налогов	5402.5	6567.4
пени	766.6	930.5
пени, начисленные в КРСБ на текущую задолженность	1545.4	1506.7
налоговые санкции	992.4	908.4
Дополнительно начислено юридическим и физическим лицам по результатам налоговых проверок с учетом уменьшенных платежей	8274.3	9535.2
- выездными проверками	3210.5	3363.0
- камеральными проверками	5063.9	6172.2
По данным УФНС Иркутской области и Усть-Ордынского Бурятского автономного округа		

Однако, по результатам налогового контроля исполнения налоговых обязательств, налогоплательщиками были предоставлены возражения, жалобы и исковые заявления на решения налоговых органов.

В 2006 году налоговыми органами региона рассмотрено 526 возражений налогоплательщиков на сумму 1591,6 млн. руб., из которых удовлетворено на сумму 314,9 млн. рублей, что составило 4, 1 % от всех доначислений по результатам налогового контроля. За 2006 год Управлением ФНС по Иркутской области и Усть-Ордынскому Бурятскому автономному округу (УОБАО) рассмотрена 871 жалоба налогоплательщиков на решения нижестоящих налоговых органов на общую сумму 757,3 млн. руб. В результате рассмотрения жалоб уменьшено доначислений на сумму 309,5 млн. руб., что составило 4, 1 % от общей суммы доначисленных платежей

За 2006 год судебными органами рассмотрено 1225 исковых заявлений налогоплательщиков на решения налоговых органов на сумму 1495 млн. руб. По результатам судебного рассмотрения общая сумма уменьшенных доначислений составила 1219,4 млн. рублей, что составило 16 % от общей суммы всех доначисленных сумм по результатам налогового контроля. Также, в результате судебного разбирательства восстановлено платежей в пользу налогоплательщиков в сумме 316,5 млн. руб.. Подводя итоги анализа контрольной работы, проведенной налоговыми органами Иркутской области и УОБАО, следует обратить внимание, что 28,4 % от всех доначислений были неправомерными со стороны налоговых органов, остальные же суммы были доначислены налогоплательщикам в результате их неправомерных действий. Но УФНС Иркутской области и УОБАО отмечено, что не все суммы доначислений, оспоренные и обжалованные налогоплательщиками являлись действительно неправомерно доначисленными налоговыми органами. К основным субъективным причинам рассмотрения налоговых споров в пользу налогоплательщиков, по мнению УФНС, относятся:

- противоречие ненормативного акта налогового органа, действий (бездействия) его должностных лиц правовой позиции по некоторым спорным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, сформированной на уровне официального толкования нормы права;

- установление судом несоответствия ненормативных актов (действий) налогового органа, основанных на приказах, инструкциях, методических указаниях Федеральной налоговой службы, Министерства финансов Российской Федерации, законодательству о налогах и сборах;

- отсутствие, по мнению арбитражных судов, оснований для доначисления налогов и пеней, а также привлечения налогоплательщиков к ответственности в связи с недостаточностью представленных налоговыми органами доказательств наличия в действиях налогоплательщика признаков недобросовестности или получения необоснованной налоговой выгоды;

- значительное число споров, рассматриваемых судами, по которым удовлетворяются требования налогоплательщиков, связаны с установлением судом момента возникновения у налогоплательщика права на предъявление уплаченного налога к вычету по исправленным или перевыставленным счетам-фактурам;

- установление судом обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, зачастую является причиной отрицательного результата судебного контроля законности и обоснованности требований инспекции к налогоплательщикам и применения ст. 112 НК РФ.

Таким образом, неопределенность налогообложения порождает налоговые риски как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, реализация которых приводит к недопоступлению денежных средств в бюджет или к частичному поступлению в результате осуществления налоговыми органами контрольных мероприятий.

Неопределенность налогообложения оказывает также негативное влияние и на интересы налогоплательщиков, для раскрытия которого целесообразным является проведение анализа наиболее оспариваемых налоговых обязательств. В соответствии с данными таблицы 2, свыше 41 % рассмотренных споров составляет оспаривание налоговых обязательств по НДС. Анализ финансовых последствий нарушений определенности налогообложения НДС представляет особый интерес вследствие того, что основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета была обеспечена поступлениями НДС (30,8%), что видно из рисунка 5¹.

На основе применения способа выявления налоговых рисков в виде анализа содержания налоговых споров в таблице 6 проанализированы данные в суммовом выражении о нарушениях определенности налоговых обязательств по НДС (кроме операций подлежащих налогообложению по ставке 0 процентов) в связи с таким неоднозначным понятием, как недобросовестность налогоплательщика.

¹ [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

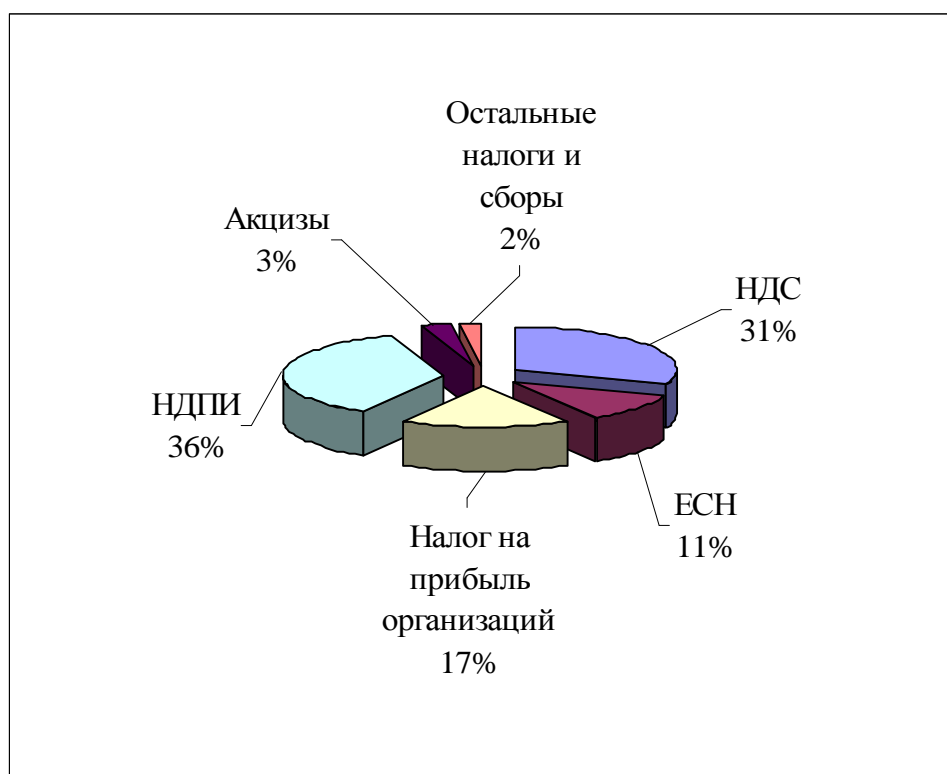


Рис. 5. Структура поступлений администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета по видам налогов в 2006 году, %

На рисунке 6 более наглядно представлена динамика соотношения налоговых споров по НДС в пользу налогоплательщика в отношении неправомерного обвинения в недобросовестности, по округам ФАС РФ. Указанное соотношение колеблется от максимального в размере 78 % по Северо-Западному округу до минимального в размере 13 % по Западно-Сибирскому округу.

В таблице 7 приведены данные о рассмотренных спорах по исполнению налоговых обязательств по НДС по данным камеральных проверок, по операциям, подлежащим налогообложению по ставке 0 процентов, в части оспаривания недобросовестности налогоплательщика в 2006 году. Рисунок 7, составленный по данным таблицы 7, более наглядно представляет динамику соотношения налоговых споров по НДС по ставке 0 процентов в пользу налогоплательщика по отношению к неправомерному обвинению в недобросовестности налогоплательщика. Указанное соотношение колеблется от максимального в размере 91 % по Северо-Кавказскому округу до минимального в размере 4 % по Западно-Сибирскому округу, что в среднем составляет 28 %.

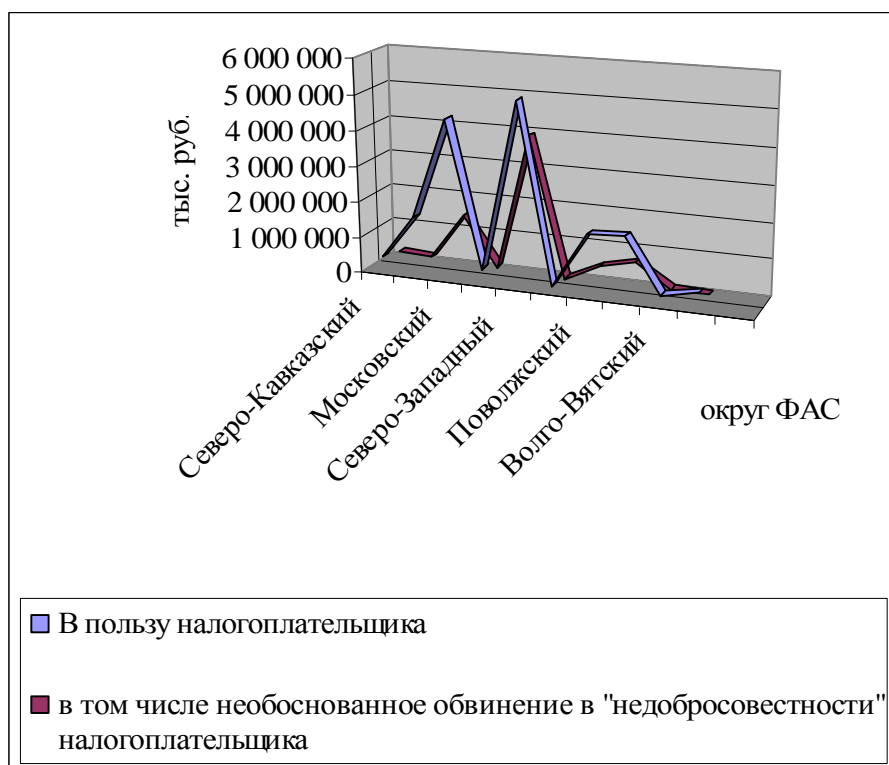


Рис. 6. Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС по федеральным округам в 2006 году, тыс. руб.

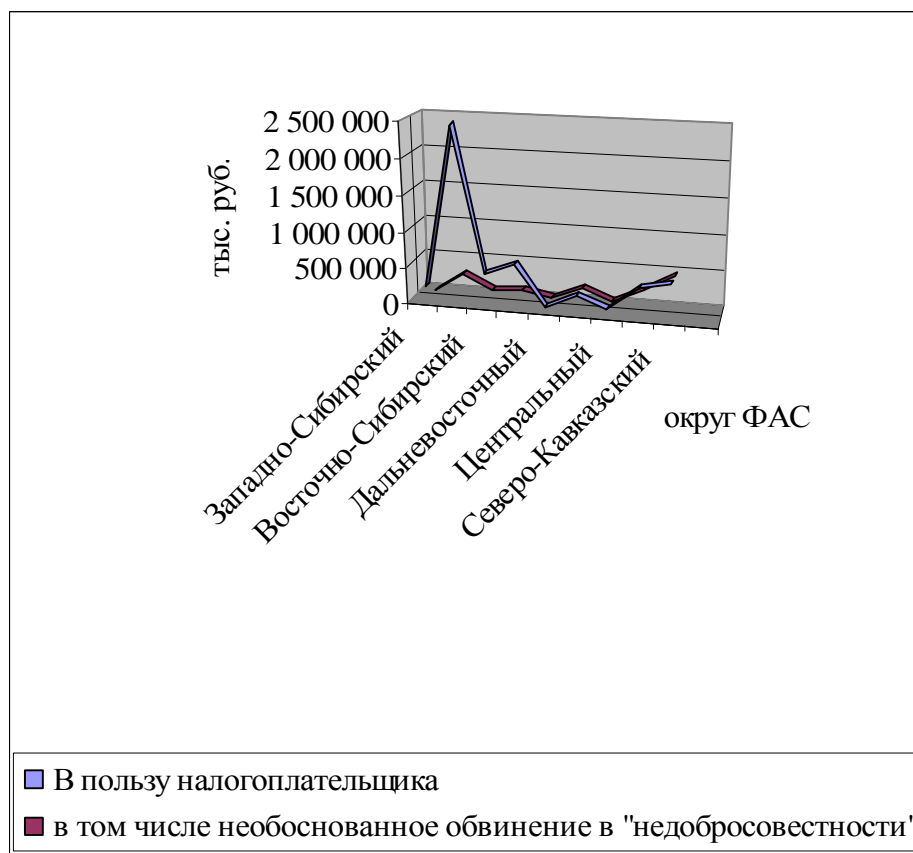


Рис. 7. Рассмотренные налоговые споры по НДС по операциям, подлежащим обложению по ставке 0%, по результатам камеральных проверок за 2006 год, тыс. руб.

Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС в 2006 году, млн. руб.

Округ	В пользу налогоплательщика			в том числе необоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщика			В пользу налоговых органов			в том числе обоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщика		
	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф
Северо-Кавказский	394,3	15,9	13,4	250,8	12,1	8,6	160,1	26,3	11,4	99,5	6,5	8,8
Западно-Сибирский	1 667,2	15,9	156,5	223,9	6,7	13,8	98,6	15,6	12,9	2,4	0,3	5,8
Московский	4 439	1 015,2	116,4	1 510,4	45,2	33,5	3 033,8	66,1	152,2	2 310,7	57,1	147,8
Восточно-Сибирский	385,8	23,9	43,4	131,7	13,4	9,5	374,7	59,5	70,7	36,3	3,9	1,3
Северо-Западный	5 087,4	105,7	117,4	3 957,4	74,2	73,8	411,9	21,1	26,9	234,6	16,0	19,5
Дальневосточный	167,1	1,2	3,2	33	0	0	349,8	54,8	24,5	10,2	2,2	1,4
Поволжский	1 686,3	58,0	73,6	492,0	5,0	22,8	411,0	37,8	126,7	147,7	11,4	3
Уральский	1 750,2	127,1	175,5	726,4	84,6	73,7	353,5	42,0	40,8	66,2	10,8	7,7
Волго-Вятский	267,6	4,3	15,6	92,5	0,3	13,0	124,6	10,4	6,1	12	0,03	0,2
Центральный	457,4	20,3	30,1	64,0	5,4	5,8	41,1	8,3	3,5	18,3	0,9	0,01
Всего	16 302,3	1 387,5	745,1	7 482,1	246,9	254,5	5 359,1	341,9	475,7	2 937,9	109,1	195,5
Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов												

Таблица 7

Рассмотренные споры по исполнению налоговых обязательств по НДС по данным камеральных проверок, по операциям подлежащим налогообложению, по ставке 0% в 2006 году, млн. руб.

Округ	В пользу налогоплательщика			в том числе необоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщика			В пользу налоговых органов			В том числе обоснованное обвинение в «недобросовестности» налогоплательщика		
	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф	Налог	Пени	Штраф
Западно-Сибирский	218,3	3,1	10,7	8,0	0	0	70,2	0,02	0,3	0,6	0,02	0
Московский	2 458,8	1,5	4,0	258,3	0,2	1,8	342,8	0	0,2	4,8	0	0
Восточно-Сибирский	461,7	3,8	22	66	2,9	2,8	92,6	0,2	1,2	10,3	0	0
Северо-Западный	624,4	1,9	0,7	116,5	0	0	16,2	0	0	11,6	0	0
Дальневосточный	51,7	0	0	23,1	0	0	218,2	0	0	34,2	0	0
Уральский	234,6	0,1	0,3	194,1	0,01	0	19,9	0	0	0,6	0	0
Центральный	91,4	0	0,2	41,5	0	0,04	43,5	0,1	0,3	38,3	0,1	0,3
Поволжский	425,8	1,0	8,8	231,2	0,06	1,1	16,6	0,1	0,8	3,2	0	0
Северо-Кавказский	505	0	0,6	458,5	0	0,06	15,1	0,03	0,3	7,8	0	0
Всего	5 071,7	11,4	47,3	1397,2	3,2	5,8	835,1	0,5	3,1	111,4	0,1	0,3
Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов												

Следующим по значимости из числа администрируемых ФНС РФ налогов является налог на прибыль организаций, в 2006 году поступления которого составили 17 % доходов федерального бюджета¹. Как следствие, представляет интерес анализ финансовых последствий нарушений принципа определенности по этому налогу. По данным таблиц 8, 9 и рисунка 8 исследовано влияние на оспоренные обязательства по налогу на прибыль организаций в пользу налогоплательщика таких неоднозначных, оценочных понятий как:

- обоснованные, экономически оправданные расходы (статья 252 НК РФ);
- принципы определения цены товаров, работ и услуг для целей налогообложения (статья 40 НК, 274 НК РФ);
- особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, осуществляющими деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств (статья 275.1 НК РФ).

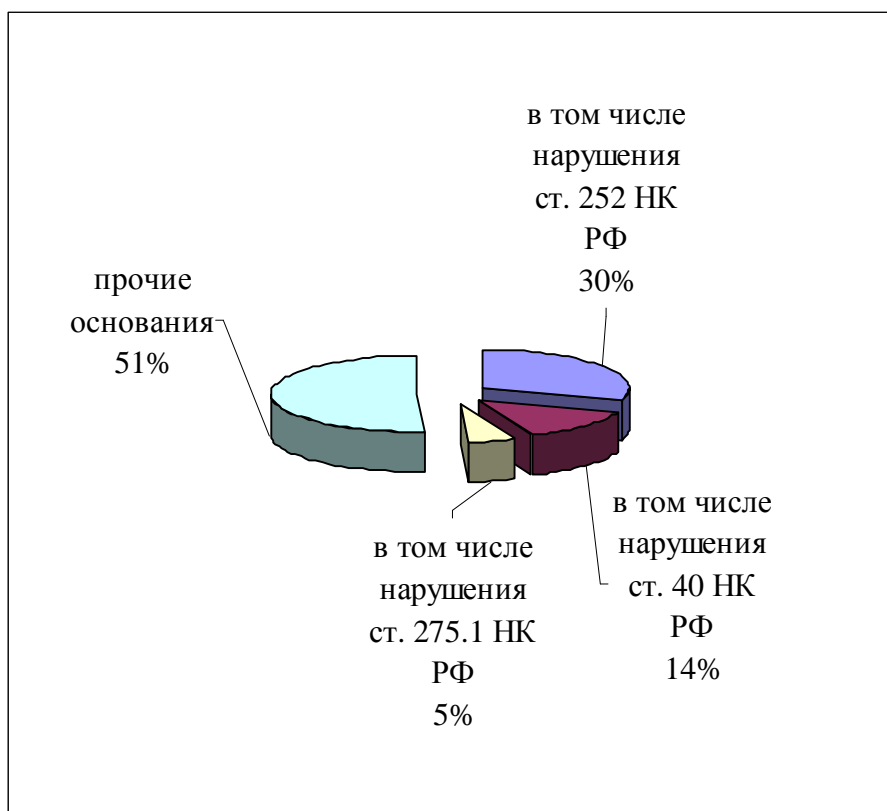


Рис.8. Рассмотренные налоговые споры в пользу налогоплательщика по налогу на прибыль организаций за 2006 год, %

¹ [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

Рассмотренные споры в пользу налоговых органов по исполнению налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций в 2006 году, млн. руб.

Округ	Всего в пользу налоговых органов			в том числе нарушения статьи 252 НК РФ			в том числе нарушения статьи 40 НК РФ			в том числе нарушения статьи 275.1 НК РФ		
	налог	пени	штраф	налог	пени	штраф	налог	пени	штрафы	налог	пени	штрафы
Северо-Кавказский	59,6	4,0	6,2	27,2	3,8	6,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Западно-Сибирский	597,8	35,1	49,0	85,4	16,5	29,4	46,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Московский	1 347,7	10,6	13,4	530,4	4,6	4,5	505,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Восточно-Сибирский	70,8	6,4	17,6	65,1	5,8	3,5	0,0	0,0	13,5	3,3	0,6	0,6
Северо-Западный	144,2	3,3	2,3	48,8	0,7	0,3	1,9	0,0	0,0	1,0	0,0	0,1
Дальневосточный	187,9	8,9	2,7	178,4	7,4	2,0	0,0	0,0	0,0	1,9	0,1	0,2
Волго-Вятский	786,4	4,6	11,9	500,3	3,4	7,6	0,002	1,2	0,0	129,9	0,0	15,5
Уральский	196,1	27,6	15,5	26,6	1,5	2,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Центральный	665,8	16,7	7,3	25,1	1,5	4,7	1,1	0,0	0,0	5,8	0,0	0,6
Всего	4056,1	117,2	125,8	1487,4	45,1	60,5	555,8	1,2	13,6	141,9	0,7	16,9

Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов

Рассмотренные споры в пользу налогоплательщика по исполнению налоговых обязательств по налогу на прибыль организаций в 2006 году, млн. руб.

Округ	Всего пользу налогоплательщика			в том числе нарушения статьи 252 НК РФ			в том числе нарушения статьи 40 НК РФ			в том числе нарушения статьи 275.1 НК РФ		
	налог	пени	штраф	налог	пени	штрафы	налог	пени	штрафы	налог	пени	штрафы
Северо-Кавказский	281,6	17,4	36,1	127,9	5,2	10,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Западно-Сибирский	1025,0	58,9	170,0	691,1	21,9	134,8	29,0	0,1	2,2	67,6	0,3	0,2
Московский	3970,3	530,5	1 222,1	728,7	20,8	41,4	1179,9	236,3	134,4	10,9	0,8	2,8
Восточно-Сибирский	742,1	138,4	142,3	364,1	68,2	23,5	67,8	13,5	3,2	3,7	0,007	0,1
Северо-Западный	1211,3	75,3	67,6	397,7	10,0	32,4	55,4	0,2	7,2	210,3	49,1	20,7
Дальневосточный	322,0	30,2	17,3	46,0	1,0	3,1	0,3	0,0	0,0	1,7	0,0	0,0
Волго-Вятский	832,4	51,6	24,1	292,2	17,0	13,8	28,9	0,6	2,7	3,6	0,0	0,0
Уральский	117,0	18,7	6,5	61,1	1,5	4,0	16,1	0,2	2,5	0,4	0,001	0,1
Центральный	1474,0	50,4	56,7	296,6	18,7	18,7	19,0	3,7	2,1	204,1	0,0	0,0
Всего	9975,8	971,5	1 742,7	3005,5	164,2	281,7	1396,2	254,5	154,3	502,2	50,2	24,0
Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов												

Сложность указанных применяемых оценочных понятий при исчислении налога на прибыль организаций вызывает неопределенность налогообложения и необоснованное оспаривание налоговыми органами в 49 % от всех оспоренных обязательств в пользу налогоплательщика.

Нужно отметить, что приведенные показатели по налоговым спорам осуществлены с помощью несплошного наблюдения, основная цель которого состоит в получении характеристик изучаемой совокупности по обследованной ее части. Для анализа совокупности был применен выборочный метод. Обобщающие показатели изучаемой совокупности налоговых споров по РФ устанавливались по ее части, а именно по Постановлениям кассационной инстанции федеральных арбитражных судов. Была обследована сравнительно небольшая часть всей изучаемой совокупности налоговых споров за 2006 год (8 %). При этом генеральной совокупностью будем считать все налоговые споры. Выборочной совокупностью налоговых споров, или просто выборкой, будем называть часть налоговых споров, которые подвергнуты анализу.

Проведение исследования финансовых последствий оспаривания налоговых обязательств налогоплательщиков выборочным методом в связи с их неопределенностью за 2006 год складывается из ряда последовательных этапов:

1. Обоснование целесообразности применения выборочного метода. Обоснованием является ограниченность информации о налоговых спорах в связи соблюдением процессуальных прав налогоплательщика как стороны судебного разбирательства. Из общего количества налоговых споров за 2006 год в количестве 425 тыс. в информационной системе «КонсультантПлюс» представлены только Постановления кассационной инстанции арбитражных судов в количестве 36 346.
2. Определение выборки, подлежащей обследованию. Она будет составлять 36346 Постановлений кассационных инстанций арбитражных судов РФ.
3. Отбор налоговых споров из генеральной совокупности для их анализа. В данном случае целесообразно применение серийной или гнездовой вы-

борки. Отбор отдельных серий в выборочную совокупность налоговых споров проводится посредством механического отбора всех Постановлений кассационной инстанции арбитражных судов.

4. Фиксация и статистическая обработка в выборочной совокупности налоговых споров (таблицы 6 и 7). Данные представлены в суммовом выражении и свидетельствуют о нарушениях определенности налоговых обязательств по НДС в связи с таким неоднозначным, абстрактно-неопределенным оценочным понятием, как недобросовестность налогоплательщика.
5. Введение показателей для статистической обработки данных по налоговым спорам.

В связи с тем, что изучаемые нарушения определенности налоговых обязательств варьируют, то есть в налоговых спорах фигурируют неодинаковые по содержанию и суммовому выражению налоговые обязательства, то и состав налоговых споров, попавших в выборку, может не совпасть (по изучаемым признакам) с составом генеральной совокупности налоговых споров. Это означает, что обобщающие показатели в выборочной совокупности налоговых споров могут в той или иной мере отличаться от значений этих характеристик в генеральной совокупности, где:

w - относительная величина альтернативного признака, а именно, доля налоговых споров по определенной нами причине оспаривания налогового обязательства в выборочной совокупности;

n - средняя величина количественного признака, а именно, средняя величина оспариваемого налогового обязательства по определенной причине в выборочной совокупности;

P - относительная величина альтернативного признака, доля налоговых споров по определенной причине оспаривания налогового обязательства в генеральной совокупности;

X - средняя величина количественного признака, средняя величина оспариваемого налогового обязательства по определенной нами причине в гене-

ральной совокупности;

m - средняя ошибкой выборки;

t - число серий в выборке;

\mathfrak{X} - число серий в генеральной совокупности.

Средняя ошибки определяется следующими выражениями¹:

$$m_w = \sqrt{\frac{d_w^2}{t} - \frac{(\mathfrak{X} - t)}{(\mathfrak{X} - 1)}}, \quad (1)$$

где m_w - средняя ошибка выборки альтернативного признака;

d_w^2 - межсерийная дисперсия выборочной доли:

$$d_w^2 = \frac{\sum (w_i - \bar{w})^2}{t} \quad (2)$$

$$m_n = \sqrt{\frac{d_u^2}{t} - \frac{(\mathfrak{X} - t)}{(\mathfrak{X} - 1)}}, \quad (3)$$

где m_n - средняя ошибка выборки количественного признака;

d_n^2 - межсерийная дисперсия выборочной средней:

$$d_n^2 = \frac{\sum (n_i - \bar{n})^2}{t}. \quad (4)$$

Для определения значения d_w^2 выборочной доли составим таблицу 10, где:

$w = m_i / n_i$ - доля налоговых споров в выборочной совокупности в связи с

оспариванием недобросовестности налогоплательщика;

$w_i - \bar{w}$ - отклонение средней доли от доли налоговых споров в выборочной совокупности в связи с оспариванием недобросовестности по определенному округу ФАС.

По формуле (2) и итоговым данным таблицы 10 определяем межсерийную дисперсию выборочной доли:

$$d_w^2 = \frac{\sum (w_i - \bar{w})^2}{t} = 0,000740.$$

¹ Общая теория статистики: статистическая методология в изучении коммерческой деятельности. Учебное пособие/ под ред. О. Э. Башиной, А. А. Спирина.- М., 2007. – С. 211

Расчетные данные для определения межсерийной дисперсии альтернативного признака оспоренных налоговых обязательств налогоплательщика в части налоговых вычетов по НДС

Серия выборки (Постановления ФАС) t_i , по округам	Количество налоговых споров,		$w = m_i / n_i$	$w_i - \bar{w}$	$(w_i - \bar{w})^2$
	всего n_i	в том числе в пользу налогоплательщиков в связи с оспарива- нием недобросове- стности m_i			
Северо-Кавказский	1841	21	0,011	-0,018	0,000309
Западно-Сибирский	4441	70	0,016	-0,013	0,000175
Московский	5489	133	0,024	-0,005	0,000023
Восточно-Сибирский	3253	62	0,019	-0,010	0,000099
Северо-Западный	5828	611	0,105	0,076	0,005753
Дальневосточный	1531	7	0,005	-0,024	0,000596
Поволжский	4027	156	0,039	0,010	0,000095
Уральский	5671	210	0,037	0,008	0,000065
Волго-Вятский	1290	22	0,017	-0,012	0,000142
Центральный	1975	34	0,017	-0,012	0,000139
В целом по вы- борке			0,029		0,000740

Источник: рассчитано автором по данным Постановлений Федеральных арбитражных судов Российской Федерации

По формуле (1) определяем среднюю ошибку выборки для доли альтернативного признака (количество налоговых споров в части налоговых вычетов по НДС в пользу налогоплательщиков в связи с оспариванием недобросовестности):

$$m_w = \sqrt{\frac{d_w^2}{t} - \frac{(\mathcal{R} - t)}{(\mathcal{R} - 1)}} = \pm 0,008202.$$

Таким образом показатель частности выборочной доли $w = 0,029$ характеризует долю в выборочной совокупности налоговых споров оспоренных налоговых обязательств в связи с оспариванием недобросовестности налогоплательщика со средней ошибкой выборки $\pm 0,008202$ (0,8 %). Для определения

значения d_n^2 межсерийной дисперсии выборочной средней оспоренных налоговых обязательств в связи с оспариванием недобросовестности налогоплательщика составим таблицу 11.

Таблица 11

Расчетные данные для определения межсерийной дисперсии выборочной средней оспоренных налоговых обязательств налогоплательщика в части налоговых вычетов по НДС

Серия выборки t_i , округ ФАС	m_i	Оспоренные налоговые обязательства	выборочная средняя n_i	Расчетные графы	
				$n_i - \bar{n}$	$(n_i - \bar{n})^2$
Северо-Кавказский	21	250 819 610	11 943 791	6 692 812	44 793 732 514 142
Западно-Сибирский	70	223 913 854	3 198 769	-2 052 210	4 211 564 267 072
Московский	133	1 510 421 788	11 356 555	6 105 576	37 278 056 436 995
Восточно-Сибирский	62	131 692 086	2 124 066	-3 126 913	9 777 585 195 113
Северо-Западный	611	3 957 375 811	6 476 883	1 225 905	1 502 841 938 349
Дальневосточный	7	32 973 385	4 710 484	-540 495	292 135 253 052
Поволжский	156	492 011 804	3 153 922	-2 097 057	4 397 648 599 656
Уральский	210	726 371 828	3 458 913	-1 792 065	3 211 498 692 558
Волго-Вятский	22	92 474 690	4 203 395	-1 047 584	1 097 432 129 961
Центральный	34	64 022 379	1 883 011	-3 367 968	11 343 207 114 137
В целом по выборке	1 326	7 482 077 235	5 250 979	0	11 790 570 214 103

Источник: рассчитано автором по данным Постановлений Федеральных арбитражных судов Российской Федерации

По формуле (4) и итоговым данным таблицы 11 определяем межсерийную дисперсию количественного признака.

$$d_n^2 = \frac{\sum (n_i - \bar{n})^2}{t} = 11\,790\,570\,214\,103.$$

По формуле (3) определяем среднюю ошибку выборки выборочной средней.

$$m_n = \sqrt{\frac{d_u^2}{t} - \frac{(\mathfrak{R} - t)}{(\mathfrak{R} - 1)}} = \pm 1\,035\,311,56$$

Показатель частности выборочной средней $n_i = 5\,250\,979$ руб. характеризует среднюю величину в выборочной совокупности налоговых споров оспоренных налоговых обязательств в связи с оспариванием недобросовестности со средней ошибкой выборки $\pm 1\,035\,311,56$ руб.

Средняя ошибки выборочной доли ($\pm 0,008202$) и средняя ошибки выборочной средней ($\pm 1\,035\,311,56$ руб.) необходимы для установления генеральной доли P и генеральной средней X .

Показано, что с вероятностью 0,683 пределы значений характеристик генеральной совокупности (P и X) отличаются от характеристик выборочной совокупности (w и n) на величину $\pm m^1$.

Для исследования финансовых последствий нарушений определенности показатели (P и X) генеральной совокупности по показателям выборки (w и n) рассчитываются по формулам (5) и (6):

а) при изучении доли альтернативного признака

$$P = w \pm t m_w; \quad (5)$$

б) при изучении средней величины количественного признака

$$X = n \pm t m_n, \quad (6)^2$$

где t - коэффициент доверия.

По данным А.М. Ляпунова³, для исследования определенности следует ограничиться значением $t \leq 2$, при этом доверительная вероятность составляет 0,9545. Для $t = 2$ в таблице 12 произведены расчеты финансовых последствий нарушений определенности налогообложения по РФ за 2006 год. В этой таблице показатели оспоренных налоговых обязательств налогоплательщиков за 2006 год по РФ определены в виде их как максимального, так и минимального значения.

¹ Общая теория статистики: статистическая методология в изучении коммерческой деятельности / под ред. О. Э. Башиной, А. А. Спириной. – М., 2007. – С. 184.

² Там же С. 186.

³ Там же С. 186.

Расчет данных оспоренных налоговых обязательств
налогоплательщиков по РФ за 2006 г.

Показатели налоговых обязательств	Показатели выборочной совокупности		Минимальные показатели генеральной совокупности		Показатели генеральной совокупности	
	Доля налоговых споров	Средняя величина оспариваемого налогового обязательства (тыс.руб.)	Доля налоговых споров	Средняя величина оспариваемого налогового обязательства (тыс.руб.)	Минимальная величина оспоренных налоговых обязательств (тыс.руб.)	Максимальная величина оспоренных налоговых обязательств (тыс.руб.)
Налоговые вычеты по НДС в связи с оспариванием недобросовестности	0,029	5 250	0,013	3 180	17 034 853	141 361 213
Возмещение НДС по ставке 0 % в связи с оспариванием недобросовестности	0,008	5 165	0,006	3 678	8 694 242	29 541 620
Налог на прибыль организаций в связи с необоснованным обвинением в нарушении требований статьи 252 НК РФ	0,021	3 990	0,013	2 447	13 424 494	68 471 921

Источник: рассчитано автором по данным Постановлений Федеральных арбитражных судов Российской Федерации

Это позволяет нам утверждать, что с достоверностью 0,95 значение исследуемого показателя в генеральной совокупности налоговых споров будет находиться в доверительном интервале.

На основе данных таблицы 12 можно определить коэффициент неопределенности налогового обязательства налогоплательщика в РФ за 2006 год в разрезе видов обязательств. Коэффициент неопределенности налогового обязательства определяется как отношение оспоренных вследствие неопределенности налоговых обязательств в пользу налогоплательщика к их общей сумме.

Коэффициенты неопределенности за 2006 год представлены в таблице 13, как оспоренные налоговые обязательства в сопоставлении с налоговыми доходами федерального бюджета: НДС - 924,2 млрд. руб., налог на прибыль организаций - 509,9 млрд. руб., а также в сравнении с суммами, фактически возмещенными налогоплательщикам по налоговой ставке 0 процентов - 708,3 млрд. рублей¹.

По данным таблицы 13, минимальный коэффициент неопределенности в части получения налоговых вычетов по НДС равен 0,02, что для налогоплательщика означает наличие налогового риска в этом же размере от суммы НДС, подлежащего уплате. Минимальный коэффициент неопределенности по возмещению НДС при применении ставки 0 процентов равен 0,01, что также означает наличие налогового риска в этом же размере от суммы НДС подлежащего возмещению.

Минимальный коэффициент неопределенности по налогу на прибыль организаций, равный 0,03, для налогоплательщика означает налоговый риск в размере 0,03 от суммы налога подлежащего уплате в федеральный бюджет.

Таким образом, нарушение принципа определенности ущемляет право налогоплательщика на часть денежных средств или имущества в виде дополнительных сумм налогов помимо установленных законодательством о налогах и сборах.

Только по указанным в таблице 12 видам нарушений определенности налоговых обязательств за 2006 год по РФ нижняя граница необоснованного увеличения налоговых обязательств налогоплательщиков по генеральной совокупности налоговых споров, возможно, составляет 39 млрд. руб., в то время как

¹ [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

верхняя граница может достигать 239 млрд. руб.. Данные показатели в сопоставимости с поступлениями в 2006 году в федеральный бюджет налоговых доходов в сумме 3 000,7 млрд. рублей¹, являются значительными и составляют 1 % , но могут достигать значения до 12 %.

Таблица 13

Данные коэффициента неопределенности налогового обязательств налогоплательщика в РФ за 2006 год, млрд. руб..

Виды оспоренных налоговых обязательств в пользу налогоплательщиков	Коэффициент неопределенности налогового обязательства min	Коэффициент неопределенности налогового обязательства max
Отказ в предоставлении вычетов по НДС в связи с недобросовестностью	0,02	0,15
Отказ в возмещении НДС по ставке 0 процентов в связи с недобросовестностью	0,01	0,04
Доначисление налога на прибыль в связи с нарушениями требований статьи 252 НК РФ	0,03	0,13

Примечание – рассчитано автором по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов.

Удельный вес показателей нарушений определенности налогообложения в общей сумме налоговых обязательств налогоплательщиков требует акцентировать внимание на анализе и оценке подобных налоговых рисков, как налогоплательщикам, так и налоговым органам.

Нарушение определенности налогообложения по НДС при проведении камеральных проверок в отношении операций подлежащих налогообложению по ставке 0 процентов, по данным таблицы 13 составляет от 1 до 4 % от суммы, фактически возмещенной налогоплательщикам в Российской Федерации в 2006 году. Следует отметить, что эта доля денежных средств была возмещена налогоплательщику после того, как судом было опровергнуто его необоснованное

¹ [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

обвинение в недобросовестности, но с нарушением установленных статьей 176 НК РФ сроков.

При нарушении сроков, установленных НК РФ, на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

Норма статьи 176 НК РФ позволяет поддерживать баланс интересов налогоплательщиков и государства, так как интересы государства при несвоевременном поступлении налогов в бюджет обеспечиваются начислением пени в соответствии с положениями статьи 75 НК РФ. Но следует обратить внимание, что нормами статьи 176 НК РФ предусмотрен безусловный порядок возврата процентов при нарушении сроков только в случаях когда было вынесено решение о возмещении налога, а сроки возврата были нарушены. Это означает, что в случае, когда решение об отказе в возмещении налога было вынесено, и только затем было оспорено в судебном порядке, как неправомерное, налогоплательщик для того, чтобы получить проценты за нарушение сроков возврата налога, должен обратиться в суд.

В таблице 14 приведены расчеты подлежащих начислению процентов в соответствии со ст. 176 НК РФ. Согласно расчетов за 2006 год в пользу налогоплательщиков должно было быть начислено 595 510 тыс. руб. в виде процентов за нарушение сроков возврата НДС. Фактически же налогоплательщики обратились в суд только за 0,5 процентов, от подлежащих им возврату сумм.

На наш взгляд, данные факты связаны с иерархией взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов. Более высокое положение последних в значительной степени снижает обращение налогоплательщиков в суд, и нарушает паритет их интересов и этические принципы налогообложения, в которых значимая роль отводится постулату справедливости налогообложения.

Расчеты сумм процентов подлежащих начислению в соответствии с ст. 176 НК РФ за нарушение сроков возмещения НДС по операциям, подлежащим налогообложению по ставке 0%, в 2006 году, тыс.руб.

Округ	В пользу налогоплательщика		в том числе недобросовестность в пользу налогоплательщика		В пользу налоговых органов	в том числе недобросовестность в пользу налоговых органов
	Начислено процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ	Подлежало начислению процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ	Начислено процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ	Подлежало начислению процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ	Оспорено процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ	Оспорено процентов в соответствии с ст. 176 НК РФ
Западно-Сибирский	0	0	0	0	0	0
Московский	1 612	106 153	106	492	0	0
Восточно-Сибирский	0	118 925	0	0	693	0
Северо-Западный	954	42 117	0	0	735	175
Дальневосточный	503	58 347	0	0	0	0
Уральский	61	164 455	0	164	0	0
Центральный	0	77 655	0	77	0	0
Поволжский	0	0	0	0	0	0
Северо-Кавказский	0	27 858	0	27	0	0
Всего	3 130	595 510	106	760	1 428	175
Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов						

Длительные периоды рассмотрения налоговых споров с учетом инфляционных процессов приводят к тому, что стоимостное выражение оспариваемых сумм подвергается изменению, а именно, обесценивается. Соблюдение интересов государства обеспечивается начислением пени на суммы недоперечисленных в бюджет налогов.

Процедура взыскания недоимки по результатам налоговой проверки оказывает значительное влияние на соблюдение интересов налогоплательщика. В случае, если налоговым органом выносится решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, выставляется требование об уплате налога, пени и штрафа. Если налогоплательщик не согласен с выводами налогового органа в отношении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, возможна процедура подачи апелляционной жалобы согласно ст. 100 НК РФ в соответствии с 137-ФЗ от 18.07.2006 года. Данная процедура приостанавливает вступление в силу решения налогового органа до его утверждения вышестоящим органом. Эта процедура отсрочки вступления в силу решения налогового органа по результатам выездной налоговой проверки и уплаты налога, пени и штрафа действует только с 01.01.2007 года. Необходимо отметить, что отсрочка возможна только на период рассмотрения апелляционной жалобы, то есть на один месяц. До октября 2006 года приостановление исполнения решения налогового органа было возможно в порядке статьи 199 Арбитражно-процессуального кодекса РФ по ходатайству заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным. Арбитражный суд мог приостановить действие оспариваемого акта, решения налогового органа. Но в соответствии с постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 55 «О применении арбитражными судами обеспечительных мер» приостановление исполнения решения налогового органа в качестве обеспечительных мер возможно только в случае наличия одного из оснований:

- если непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным исполнение судебного акта, в том числе, если исполнение судебного акта предполагается за пределами Российской Федерации;

- в целях предотвращения причинения значительного ущерба заявителю.

При условии если налогоплательщиками не были предприняты обеспечительные меры, то, по данным таблицы 15, изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам, в частности по НДС, рассмотренных в пользу налогоплательщиков в 2006 году, произошло на сумму 1 674 044 тыс. руб., что составило 10 %.

Анализ изменения стоимости денежных средств в период рассмотрения налоговых споров по налогу на прибыль организаций, оконченных в 2006 году, представлен в таблице 16 (расчеты произведены на основании данных Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов РФ). Изменение стоимости денежных средств, в связи с нарушением определенности налогообложения налогом на прибыль организаций в период их рассмотрения составило: в размере 10 % по налоговым спорам в связи с нарушениями ст. 252 НК РФ, в размере 11 % по налоговым спорам в связи с нарушениями статьи 40 НК РФ, в размере 16 % по налоговым спорам в связи с нарушениями статьи 275.1 НК РФ.

Более наглядно причины изменения стоимости денежных средств налогоплательщиков в связи с налоговыми спорами по налогу на прибыль организаций, оконченными в 2006 году, отражены на рисунке 9. Наиболее значимое влияние оказало нарушение определенности налогообложения в связи с применением такого неоднозначного понятия для исчисления налога на прибыль организаций, как обоснованные, экономически оправданные расходы (статья 252 НК РФ).

Проверить правильность сделанных нами выводов о финансовых последствиях нарушений определенности в налогообложении в целом по Российской Федерации позволила оценка указанных влияний на налоговые обязательства отдельно взятого налогоплательщика, за сопоставимый период.

Изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам по НДС за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году, тыс. руб.

Округ	По налоговым спорам, рассмотренным в пользу налогоплательщика	в том числе, в связи обвинение в «недобросовестности»	По налоговым спорам, рассмотренным в пользу налоговых органов	в том числе, в связи с обвинением в «недобросовестности»
Северо-Кавказский	64 545	50 212	22 195	12 665
Западно-Сибирский	161 881	37 255	12 356	731
Московский	434 239	196 035	357 340	321 649
Восточно-Сибирский	29 589	9 434	92 451	6 433
Северо-Западный	549 299	409 654	70 274	46 828
Дальневосточный	17 627	5 156	26 603	1 178
Поволжский	170 153	41 544	71 908	11 156
Уральский	156 692	73 366	53 097	9 955
Волго-Вятский	29 258	15 043	11 970	1 330
Центральный	60 761	8 825	7 183	1 969
Всего	1 674 044	846 524	725 377	413 894
Примечание – рассчитано автором по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов				

Для исследования нарушений определенности налогообложения, были подвергнуты анализу данные по ООО «Желдорэкспедиция» за 2006 год, которые представлены в таблице 17. Наиболее оспариваемыми налоговыми обязательствами налогоплательщика являются также, как в целом по РФ, налоговые обязательства по НДС, а также зачет и возврат излишне уплаченных налогов. Нарушение определенности по НДС у рассматриваемого налогоплательщика вызвано оспариванием права на вычет НДС, но в несколько меньшем размере, в данном случае 4 % к сумме всех оспоренных в пользу налогоплательщика налоговых обязательств. Отличается и содержание нарушений определенности по НДС.

Изменение стоимости денежных средств в период рассмотрения налоговых споров по налогу на прибыль организаций, оконченных в 2006 году, тыс. руб.

Округ	Всего		в том числе нарушения статьи 252 НК РФ		в том числе нарушения статьи 40 НК РФ		в том числе нарушения статьи 275.1 НК РФ	
	В пользу налогоплательщика	в пользу налоговых органов	в пользу налогоплательщика	в пользу налоговых органов	в пользу налогоплательщика	в пользу налоговых органов	в пользу налогоплательщика	в пользу налоговых органов
Северо-Кавказский	31 299	9 388	14 099	6 078	0	0	0	0
Западно-Сибирский	117 755	108 566	77 644	12 631	2 199	3 444	6 964	0
Московский	406 709	121 248	70 663	67 845	134 411	64 924	856	0
Восточно-Сибирский	57 430	5 957	23 769	5 056	3 164	0	419	588
Северо-Западный	172 861	17 367	52 201	4 393	7 244	399	47 231	78
Дальневосточный	18 769	7 110	2 951	6 290	15	0	112	183
Волго-Вятский	94 576	86 491	37 967	48 816	2 676	0	282	15 472
Уральский	13 727	27 506	7 876	3 628	2 457	0	29	0
Центральный	266 226	55 897	23 403	3 118	2 121	73	24 103	616
Всего	1 179 352	439 530	310 573	157 855	154 287	68 840	79 996	16 937
Примечание – по данным Постановлений кассационной инстанции Федеральных арбитражных судов								

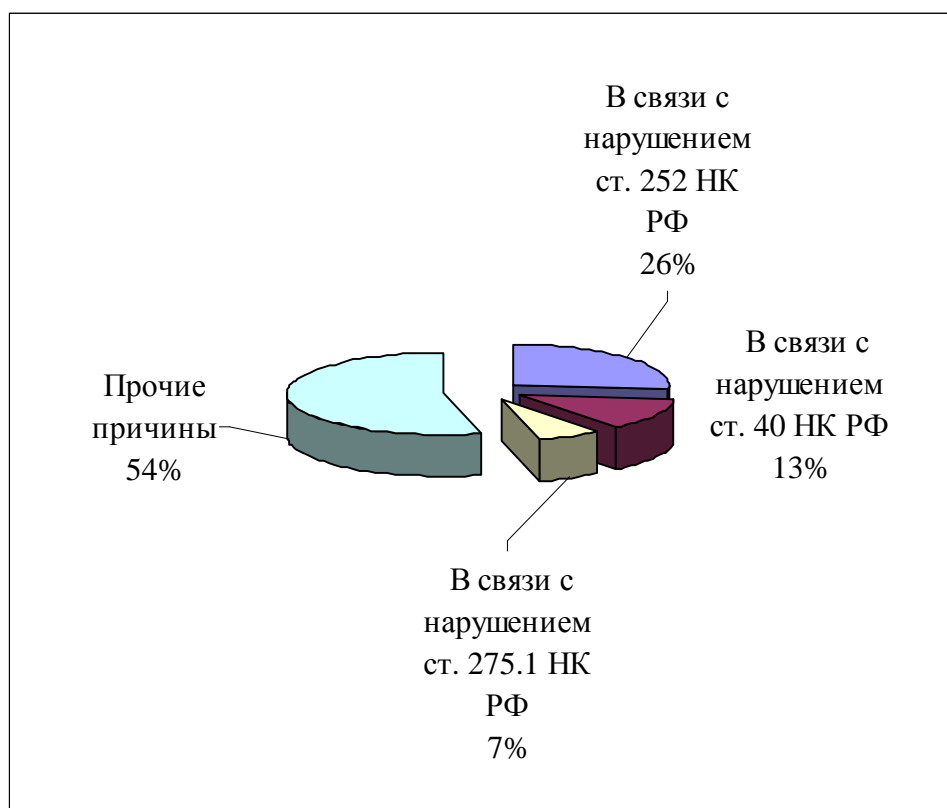


Рис. 9. Изменение стоимости денежных средств в период рассмотрения налоговых споров по налогу на прибыль организаций, оконченных в 2006 году

Так, возникла неопределенность в части налогообложения НДС сумм денежных средств, полученных налогоплательщиком от контрагентов. Налоговый спор между налогоплательщиком и налоговыми органами был вызван различными трактовками для целей налогообложения НДС денежных средств, полученных от контрагентов налогоплательщика.

Коэффициент неопределенности налогового обязательства по НДС, в части возмещения входного налога, составил 0,01 единицы, что находится в нижних пределах аналогичного показателя по России за 2006 год, рассчитанного в таблице 13. Коэффициент неопределенности налогового обязательства налогоплательщика в части налогообложения НДС с полученных авансов является необычайно высоким и составляет 0,23 единицы. Это отклонение вызвано спецификой предпринимательской деятельности налогоплательщика. Фактическое изменение стоимости денежных средств по оспариваемым с налоговыми органами зачетам и возвратам излишне уплаченных

Анализ показателей определенности налоговых обязательств ООО "Желдорэкспедиция».

№	Наименование показателя	Наименование налогового обязательства	Расчет показателя	Единица измерения	Показатель
1	Наиболее оспариваемые налоговые обязательства налогоплательщика	НДС	Отношение оспоренных в пользу налогоплательщика сумм определенного обязательства к сумме всех оспоренных в пользу налогоплательщика налоговых обязательств	%	93
	в том числе	НДС	НДС – авансы	%	89
		НДС	НДС- возмещение входного налога	%	4
2	Значительно оспариваемые налоговые обязательства	Зачет и возврат налогов	Отношение оспоренных в пользу налогоплательщика сумм определенного обязательства к сумме всех оспоренных в пользу налогоплательщика налоговых обязательств	%	7
3	Коэффициент неопределенности налогового обязательств налогоплательщика	НДС - возмещение входного налога	Отношение оспоренных вследствие неопределенности налоговых обязательств в пользу налогоплательщика к общей сумме налогового обязательства	-	0,01
4	Коэффициент неопределенности налогового обязательств налогоплательщика	НДС с авансов полученных	Отношение оспоренных вследствие неопределенности налоговых обязательств в пользу налогоплательщика к общей сумме налогового обязательства	-	0,23

5	Фактическое изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году.	Зачет и возврат налогов	Определено влияние инфляции на изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров	%	17
6	Возможное изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году.	НДС - возмещение входного налога	Определено возможное влияние инфляции на изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров	%	31
7	Возможное изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году.	НДС с авансов полученных	Определено возможное влияние инфляции на изменение стоимости денежных средств по оспариваемым налоговым обязательствам за период рассмотрения налоговых споров	%	15
8	Пени и штрафы, начисленные по результатам налогового контроля, затем оспоренные в судебном порядке	НДС - возмещение входного налога	Отношение суммы пени и штрафов по отношению к налоговому обязательству оспоренному вследствие нарушения определенности налогообложения	%	58
9	Пени и штрафы, начисленные по результатам налогового контроля, затем оспоренные в судебном порядке	НДС с авансов полученных	Отношение суммы пени и штрафов по отношению к налоговому обязательству оспоренному вследствие нарушения определенности налогообложения	%	32

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция».

сумм налогов за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году, составило 17% , что является значительным снижением их стоимости. В связи с применением обеспечительных мер, в судебном порядке удалось избежать возможного изменения стоимости денежных средств по части оспариваемых налоговых обязательств за период рассмотрения налоговых споров, оконченных в 2006 году. В связи с длительным периодом налогового спора по НДС с полученных авансов, возможное изменение стоимости составило бы 15 %, в связи с оспариваем возмещения входного налога по НДС в размере 31 %.

Проанализированные данные позволяют нам сделать заключение, что нарушение определенности налогообложения, следствием которого являются налоговые споры, из-за длительных периодов оспаривания изменяют стоимость налоговых обязательств налогоплательщика.

Таким образом, нарушение определенности налогообложения не только вызывает отвлечение денежных средств налогоплательщика, но и обесценивает их, тем самым усугубляя негативное влияние информационных асимметрий на процесс налогообложения.

Нарушение определенности налогообложения по НДС вызвало у данного налогоплательщика значительные налоговые риски в форме пени и штрафов, достигающие 58 % от суммы оспариваемого принятого к вычету НДС, в размере 32 % от суммы оспариваемого НДС с авансов полученных налогоплательщиком.

Подводя итог изложенному, следует подчеркнуть, что нарушение определенности является фактором значительных налоговых рисков. Для эффективного применения способов выявления налоговых рисков вследствие нарушений принципа определенности возможно, с целью анализа и последующей оценки рисков:

- проводить систематический мониторинг нарушений определенности налоговых обязательств;
- применять коэффициенты неопределенности налогового обязательства налогоплательщика (по видам обязательств), что предоставляет возможность

оценивать впоследствии налоговые риски.

Это позволило бы прогнозировать возможность наступления налоговых рисков. В связи с этим особую актуальность приобретает выработка методики оценки неопределенности налогового обязательства, направленной на увеличение возможностей управления налоговыми рисками.

4. ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

4.1 Методические подходы к оценке неопределенности налогового обязательства

Практическим результатом изучения налоговых рисков должны стать методики, способные с достаточной степенью вероятности оценить возможные последствия выявленного нарушения принципа определенности налогового обязательства. Методика оценки неопределенности должна дать возможность налогоплательщику определить сумму возможных налоговых рисков.

Неопределенность налогового обязательства вследствие асимметрии информации является причиной налоговых рисков. Оценка любого риска представляет собой определение качественным либо количественным способом величины (степени) риска. Основной задачей анализа является идентификация возможных налоговых рисков и факторов, влияющих на его уровень у определенного налогоплательщика. Наибольшую сложность представляет собой оценка уровня налоговых рисков.

Н. Н. Селезневой, А.Ф. Ионовой указано на то, что наиболее распространенными методами оценки рисков являются:

- статистический;
- метод экспертных оценок.¹

Рассмотрим применение указанных методов, для целей оценки налоговых рисков, учитывая их особенности.

Авторами Т. А. Цыркуновой, М. И. Мигуновой выдвинуто мнение о том, что налоговые риски возможно оценить только с помощью метода экспертных оценок. Авторы предлагают оценивать налоговые риски путем обработки мнений опытных специалистов о возможных величинах потерь и (или) вероятности их возникновения. Базируется данный метод на использование интуиции, прошлого опыта, логики экспертов. При этом в основе процедур метода экспертных оценок лежит использование человека для получения количественных оценок, не поддающихся непосредственному измерению.²

¹ Селезнева Н. Н. Финансовый анализ. Управление финансами. – М., 2005. – С. 586.

² Цыркунова Т. А. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков/ Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова // Финансовый менеджмент. – 2007. – № 2. – С. 94

Подобный подход на основе интуитивно-логического анализа исследуемой ситуации является, по меньшей мере, субъективным и неадекватным поставленной задаче. Авторы обосновывают использование данного метода тем, что оценка налоговых рисков представлена ими как неформализуемая проблемная ситуация. Нельзя ни согласиться с тем, что одной из проблем оценки налоговых рисков является отсутствие достаточного массива информации. В основе этой проблемы выявления и оценки налоговых рисков вследствие нарушения определенности налогообложения находится асимметрия информации, как в виде неопределенности, так и в недостаточности информации, которая бы позволила провести анализ налоговых рисков.

В то же время нельзя согласиться с мнением Т. А. Цыркуновой, М. И. Мигуновой о том, что отсутствие достаточного массива информации не позволяет использовать в чистом виде формальные математические методы.

Применение статистического метода заключается в том, что изучается статистика нарушений определенности налогообложения, имевшая место у ряда налогоплательщиков РФ или у данного налогоплательщика, устанавливается величина и вероятность получения финансовых потерь и составляется наиболее вероятный прогноз на будущее.

Существует достаточно большое количество нарушений определенности налогового обязательства. Выявление нарушений определенности представленных в приложениях 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 происходило с использованием предложенных в главе 3.1 способов выявления налоговых рисков:

- анализа содержания налоговых споров;
- анализа разъяснений уполномоченных органов по вопросам применения налогового законодательства;
- поиска несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками.

Нужно отметить то, что при работе над таблицами были применены эти способы. Было произведено выявление нарушений определенности налоговых обязательств путем сопоставления норм налогового законодательства, сложив-

шейся судебной практики, имеющих официальных разъяснений уполномоченных органов, поиска несоответствий в информации об исполнении налоговых обязательств налогоплательщиками. Представленная в таблицах информация является анализом порядка исполнения налоговых обязательств, при этом, как правило, порядок исполнения многовариантен. Но анализ информации о многовариантном или инвариантном порядке исполнения налогового обязательства ничего не дает, отсутствуют возможности как избежать налогового риска, так и возможности его предупредить.

С целью выработки методики оценки нарушений определенности налогообложения является целесообразным исследование стадий реализации налогового обязательства:

- определение объекта налогообложения;
- определение налоговой базы;
- определение суммы налога, подлежащей уплате публично-территориальному образованию.

Исследование определенности налогового обязательства в методике необходимо производить, опираясь на структуру налога. Тем самым очерчивается круг элементов, которые позволяют понять и всесторонне изучить возможные налоговые риски вследствие нарушения принципа определенности налогового обязательства. В совокупности эти элементы образуют определенную структуру, логика построения которой остается инвариантной.

На предварительном этапе применения методик исследования неопределенности налогового обязательства необходимо использовать способы выявления налоговых рисков применительно ко всем приведенным выше обязательным элементам структуры налога. Факультативные и дополнительные элементы налоговых рисков не несут. При этом целесообразно на предварительном этапе произвести исследование неопределенности налоговых обязательств, основной задачей которой является идентификация возможных налоговых рисков и факторов, влияющих на их уровень у определенного налогоплательщика. Таким образом, выявление налоговых рисков вследствие неопреде-

ленности налогового обязательства должно быть произведено способами выявления налоговых рисков. По результатам анализа данных выявления нарушений определенности с помощью способов выявления налоговых рисков возможно основывать экономическую оценку налогового риска по двум параметрам:

- размер возможных потерь;
- вероятность возможных потерь.

Такой подход к налоговым рискам позволяет сравнить налоговых риски и провести их оценку.

Оценить неопределенность налогового обязательства - означает выяснить независимую от налогоплательщика величину возможного увеличения налогового обязательства. Во второй главе диссертации была описана неопределенность как многовариантность исполнения налогового обязательства. Следствием многовариантности исполнения налогового обязательства является различие сумм, подлежащих уплате в бюджет. Многовариантность исполнения налогового обязательства предполагает выбор различных вариантов исполнения налогового обязательства налогоплательщиком и налоговым органом. В силу неопределенности выбор варианта исполнения налогового обязательства отдельными налогоплательщиками и отдельными представителями налогового органа является случайным. Таким образом, при наличии неопределенности, варианты исполнения налогового обязательства можно считать случайными.

Цель предлагаемой методики оценки неопределенности налогового обязательства состоит в решении следующих задач:

- формулировка вероятностной интерпретации многовариантного исполнения налогового обязательства;
- описание алгоритма расчета оценки вероятности варианта исполнения налогового обязательства;
- использование основных вероятностных характеристик для обобщающих показателей неопределенности налогового обязательства. К таким показателям относятся оценки математического ожидания, дисперсии, стандартного отклонения, ковариации, корреляции.

В методике оценки неопределенности налогового обязательства используются понятие условной вероятности, аддитивное и мультипликативное правило, оценки математического ожидания, дисперсии, стандартного отклонения.

1. Вероятность варианта исполнения налогового обязательства.

Вероятность данного варианта исполнения налогового обязательства означает частоту его исполнения.

2. Правило дополнения.

Пусть $\{A_i\}$ - множество вариантов исполнения налогового обязательства (ИНО) налогоплательщиком,

$P(A_i)$ - вероятность выбора i -го варианта ИНО налогоплательщиком,

$\{B_i\}$ - множество вариантов ИНО, выбранного налоговым органом в процессе налогового контроля,

$P(B_i)$ - вероятность выбора i -го варианта ИНО, выбранного налоговым органом в процессе налогового контроля.

Событием C будем называть совпадение выбора вариантов из множества A и B с одинаковым индексом¹.

\bar{C} - противоположное событие, тогда

$$P(\bar{C}) = 1 - P(C)^2. \quad (7)$$

3. Аддитивное правило вероятности варианта налогового обязательства.

Варианты исполнения налогового обязательства являются альтернативными. Набор вариантов исполнения налогового обязательств является полной группой событий. Так, справедливо следующее правило, отраженное в выражение (8):

$$\sum_{i=1}^n P(A_i) = 1. \quad (8)$$

4. Условная вероятность варианта ИНО и мультипликативное правило.

Вероятность наступления варианта ИНО зависит от накопленной информации (общая сумма налогового обязательства определяется совокупно-

¹ Будем считать порядок размещения вариантов в множествах A и B одинаковым.

² Косоруков О.А. Методы количественного анализа в бизнесе/ О. А. Косоруков. - М., 2005. - С. 77

стью налоговых обязательств по видам налогов). Пусть D и E -зависимые варианты ИНО по видам налогов. Если известно, что вариант исполнения налогового обязательства E произошел, тогда логично предположить, что вероятность варианта исполнения налогового обязательства D может измениться. Эта измененная вероятность называется условной и обозначается $P(D/E)$. Тогда правило условной вероятности записывается в виде формулы (9):

$$P(D/E) = \frac{P(D \wedge E)}{P(E)} \text{ } ^1. \text{ (9)}$$

Отсюда следует правило умножения, отраженное в формуле (10):

$$P(D \wedge E) = P(D/E) \cdot P(E) \text{ } ^2. \text{ (10)}$$

Условную вероятность варианта исполнения налогового обязательства рассмотрим на примере исполнения налогового обязательства по налогу на прибыль ООО «Желдорэкспедиция». ООО должно исполнить налоговое обязательство по налогу на прибыль. Вариант выполнения обязательства по налогу на прибыль зависит от варианта ИНО по налогу на имущество. Исполнение обязательства по налогу на имущество ООО в связи с неопределенностью в отношении применения льготы многовариантно. Сущность многовариантности применения льготы заключается в следующем:

- п.11 статьи 381 НК РФ не содержит ограничений в части использования льготированного имущества, в то время как ограничение по назначению использования льготированного имущества введены Постановлением Правительства от 30.09.2004 года № 504;

- Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 504 содержит примечание, которое указывает на назначение применения основных средств с ОКОФ 124521121; 124521125; 1245262001; 124526203; 12 4526551; 124526553; 124526577; 143222101; 143222150; 143222362; 143222363; 143222364; 143222365; 143222390; 143250571; 143520572; 143520573; 143520574; 143520575; 143520576;

- письмо Министерства финансов РФ № 03-06-01-04/78 от 03.04.2006 го-

¹ Косоруков О.А. Методы количественного анализа в бизнесе/ О. А. Косоруков. - М., 2005. – С. 77

² Там же С. 77

да указывает: "Нормативными документами по бухгалтерскому учету не предусмотрено ведение отдельного учета объекта, относящегося к основным средствам и являющегося единым инвентарным объектом, в случае его использования для различных целей. Деление стоимости такого объекта, для целей налогообложения на основании каких-либо показателей, глава 30 не предусматривает. Таким образом, если один и тот же объект основных средств, включенный в перечень, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 года № 504, используется для осуществления льготированной и не льготированной налогом на имущество организаций деятельности, то льгота представляется в целом по объекту" письмо подписано заместителем директора Департамента Иванеевым А. И..

Таким образом у ООО три варианта исполнения налогового обязательства по налогу на имущество:

- без применения льготы по основным средствам, которые имеют право на льготу в соответствии с ОКОФ, но не имеют право на льготу в соответствии с назначением своего применения;

- с применением льготы по основным средствам, которые имеют право на льготу в соответствии с ОКОФ, но не имеют право на льготу в соответствии с назначением своего применения;

- с применением льготы по основным средствам с нужным для льготы ОКОФ в той доле, в которой данное основное средство применяется с указанным назначением.

Для оценки неопределенности налогового обязательства по налогу на прибыль используем аппарат теории вероятности.

Допустим, что событие D состоит в том, что ООО «Желдорэкспедиция» выберет вариант ИНО по налогу на прибыль, который будет правомерным (не вызовет доначислений по результатам налогового контроля). Событие E состоит в том, что ООО «Желдорэкспедиция» предпримет вариант ИНО по налогу на имущество, который будет правомерным (не вызовет доначислений по результатам налогового контроля).

Вероятность события E равно $1/3$ в соответствии с указанными вариантами применения льготы, то есть $P(E) = 1/3$. При этом вариантов ИНО по налогу на прибыль в данном примере 8. Оценим измененную вероятность правильного ИНО по налогу на прибыль (условную вероятность) при уже осуществленном выборе варианта налога на имущество. $P(D/E) = 1/8$.

По формуле (10)

$$P(D \wedge E) = P(D/E) \cdot P(E) = (1/8) \cdot (1/3) = 1/24.$$

Соответственно, при указанных условиях вероятность правильного ИНО по налогу на прибыль у ООО «Желдорэкспедиция» равна $1/24$.

4. Распределение случайной величины коэффициента неопределенности налогового обязательства.

Для неопределенности налоговых обязательств характерен дискретный тип случайных величин, имеющих конечное число значений. Вычисление обобщающих характеристик для данных случайных величин налоговых обязательств требует применения математического аппарата

Налоговый риск можно измерить с помощью вероятностных характеристик, таких как математическое ожидание, дисперсия, среднее квадратическое отклонение. Введем следующие обобщающие показатели налоговых обязательств.

Математическое ожидание $M(X)$ дискретной случайной величины X налогового обязательства с соответствующей вероятностью p_i :

$$M(X) = \sum_{i=1}^n x_i \cdot p_i = m_i^1, \quad (11)$$

Математическое ожидание (среднее ожидаемое значение) является важной характеристикой случайной величины, так как служит центром распределения ее вероятностей. Данной характеристики недостаточно для измерения степени риска.

Оценка налогового риска может быть получена с помощью других харак-

¹ Микулик Н. А., Рейзина Г.Н. Руководство к решению технических задач по теории вероятностей и математической статистике/ под ред. Е. И. Гурского.- Минск., 1977.- С. 37

теристик - дисперсии и среднего квадратического отклонения.

Для определения меры разброса значений налогового обязательства будем использовать дисперсию $D(X)$ и среднее квадратическое отклонение s :

$$D(X) = M(X^2) - [M(X)]^2 \quad (12),$$

$$s = \sqrt{D(X)}. \quad (13)$$

Дисперсия может служить оценкой величины налогового риска, но ее использование не всегда удобно. Дисперсия и стандартное отклонение служат характеристиками разброса случайной величины налогового обязательства от центра ее распределения (математического ожидания). Обе характеристики измеряют колебания суммы налогового обязательства: чем они больше, тем выше рассеяние сумм налоговых обязательств вокруг средней и, следовательно, значительнее степень налогового риска. Соответственно, чем меньше среднее квадратическое отклонение, тем короче диапазон вероятностного отклонения и ниже налоговый риск. Для оценки указанных вероятностных характеристик по выборке используется методы математической статистики.

Распределение случайной величины налогового обязательства по НДС рассмотрим на примере ООО «Желдорэкспедиция». ООО в течение года должно исполнить налоговые обязательства по НДС. Возможные значения коэффициента неопределенности налогового обязательства по НДС отражены в таблице 18.

Кроме того, оценена вероятность наступления этих сценариев. Используя результаты этой оценки, указанные в таблице 18, оценим математическое ожидание, дисперсию и среднее квадратическое отклонение коэффициента неопределенности налогового обязательства НДС.

¹ Микулик Н. А., Рейзина Г.Н. Руководство к решению технических задач по теории вероятностей и математической статистике/ под ред. Е. И. Гурского.- Минск., 1977.- С.38

² Там же С.39

Расчет коэффициента неопределенности налогового обязательства по НДС

Сценарий неопределенности налогового обязательства.	Вероятность	Коэффициент неопределенности	Квадрат отклонений
Быстрый рост неопределенности	0,100	0,159	0,006
Умеренный рост неопределенности	0,100	0,149	0,005
Нет роста	0,300	0,130	0,003
Умеренный спад неопределенности	0,400	0,019	0,004
Резкий спад неопределенности	0,100	0,018	0,004

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция»

По результатам расчетов оценка математического ожидания коэффициента неопределенности равна 0,079, дисперсия равна 0,004.

Таким образом, случайная величина коэффициента неопределенности в следующем году, возможно, даст для налогоплательщика стандартное отклонение 0,061.

В методиках оценки неопределенности налоговых обязательств необходимо учитывать понятие о так называемых объективных и субъективных вероятностях. Объективные вероятности распределения коэффициентов неопределенности либо вычисляются, либо повторяются многократным повтором ситуации. При оценке распределения коэффициентов неопределенности возможно опираться на некоторые аналогии из прошлого опыта налогового контроля в процессе налогообложения, чем в принципе и характеризуется представленные в главе 2.1 способы выявления налоговых рисков. Однако в реальных условиях налогового контроля можно иметь дело с субъективными решениями налоговых органов, на которые оказывают влияния не только не зависящие от налогоплательщика обстоятельства, но и чисто субъективные предпочтения работников налоговых органов. Указанное обстоятельство заставляет отказаться от применения концепции объективных вероятностей. Однако из этого не следует отказ от применения оценки вероятности в целом. Опытный эксперт или нало-

гоплательщик всегда имеет некоторое представление о правильности того или иного варианта налогообложения. Сформированную по мнению данного эксперта субъективную меру возможности налогового риска можно назвать предложенным Н.В. Радионовым и С. П. Радионовой термином - субъективной вероятностью.¹

А.А. Леушевым отмечена также необходимость в методиках оценки налоговых рисков учитывать временную стоимость денег, а именно дисконтировать налоговые последствия, связанные с налоговыми рисками². В силу сложности моделей оценки неопределенности коэффициенты дисконтирования в расчеты не введены. Но при применении оценочных данных коэффициентов неопределенности необходимо также учитывать временную стоимость денежных средств.

5. Взвешенные суммы коэффициентов неопределенности.

При оценке влияния неопределенности на налоговые обязательства налогоплательщика в совокупности рассчитываются взвешенная сумма коэффициентов неопределенности. Под взвешенной суммой коэффициентов неопределенности (как случайных величин) будем понимать сумму данных величин, умноженную на сумму налогового обязательства (вес налогового обязательства). Такие взвешенные суммы целесообразны в качестве информации налогоплательщика о совокупных планируемых налоговых обязательствах. Определим некоторые основные понятия. Пусть X_1, X_2, \dots, X_n - коэффициенты неопределенности налоговых обязательств (случайные величины зависимые или независимые), а a_1, a_2, \dots, a_n - суммы налоговых обязательств.

Тогда новая случайная величина Y налогового обязательства определяется следующим образом:

$$Y = a_1 X_1 + a_2 X_2 + \dots + a_n X_n. \quad (14)$$

¹ Радионов Н. В. Основы финансового анализа: математические методы, системный подход. – СПб., 1999. – С.460

² Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 42.

³ Косоруков О.А. Методы количественного анализа в бизнесе/ О. А. Косоруков. - М., 2005. – С. 94

Математическое ожидание суммы налогового обязательства вычисляется как:

$$M(Y) = \sum_{i=1}^n a_i M(X_i).^1 \quad (15)$$

Дисперсия суммы налоговых обязательств в данном случае определяется как:

$$D(Y) = \sum_i a_i^2 D(X_i)^2. \quad (16)$$

Расчеты взвешенных сумм коэффициентов неопределенности можно рассмотреть на примере налоговых обязательств ООО «Желдорэкспедиция». Налогоплательщик ООО «Желдорэкспедиция» предполагает исполнить налоговых обязательств в сумме 46158 тыс. руб. (налоговые обязательства по 8 налогам). Имеются данные об обобщающих характеристиках – оценки математических ожиданий коэффициентов неопределенности, средних квадратических отклонений и матрицы парных корреляций по всем видам налогов (таблица 19). Рассчитаем обобщающие характеристики налоговых обязательств налогоплательщика.

В данном примере в качестве весов берутся суммы налоговых обязательств по отдельно взятым налогам, а в качестве случайной величины рассматриваются коэффициенты неопределенности по отдельно взятым налоговым обязательствам.

Ковариация рассчитывается по следующей формуле:

$$R_{XY} = s_x s_y r_{XY}.^3 \quad (17)$$

Таблицы 20 и 21 содержат расчеты по вариации и ковариации анализируемых показателей.

В таблице 22 представлены суммы налоговых обязательств, дополнительные показатели для оценки среднего квадратического отклонения сумм налоговых обязательств налогоплательщика. По результатам расчетов дисперсия составит 4 730 179.

¹ Там же С. 94

² Там же С. 94

³ Там же С. 95.

Исходные данные по налоговым обязательствам налогоплательщика (тыс. руб.).

Показатели	НДС	Налог на прибыль организаций	Налог на имущество	Водный налог	Земельный налог	ЕСН	НДПИ	Транспортный налог
Сумма налогового обязательства	10500	16 300	1 530	932	2 500	9 580	4 563	253
Оценка математического ожидания коэффициента неопределенности налогового обязательства	0,101	0,073	0,118	0,099	0,118	0,091	0,096	0,123
Оценка стандартного отклонения коэффициента неопределенности налогового обязательства	0,124	0,119	0,134	0,141	0,158	0,159	0,113	0,174

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция»

Среднее квадратическое отклонение налогового обязательства налогоплательщика вследствие неопределенности по данным расчетов составит 2175 тыс. руб., что фактически означает сумму возможных налоговых рисков.

В данной главе рассмотрено применение в методике оценки неопределенности налогового обязательства в свете понятий теории вероятности (условная вероятность, аддитивное и мультипликативное правило теории вероятности) и характеристик случайных величин (математическое ожидание, дисперсия, среднее квадратическое отклонение).

Рассмотрены примеры применения методики оценки неопределенности налогового обязательства, охватывающие наиболее часто встречаемые случаи: оценка взвешенных сумм коэффициентов неопределенности налоговых обязательств, распределение случайной величины коэффициента неопределенности

НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Налоги	НДС	Налог на прибыль	Налог на имущество	НДПИ	Земельный налог	ЕСН	НДФЛ	Транспортный налог
НДС	1,000							
Налог на прибыль	0,320	1,000						
Налог на имущество	0,370	0,410	1,000					
НДПИ	0,610	0,780	0,330	1,000				
Земельный	0,800	0,430	0,660	0,680	1,000			
ЕСН	0,610	0,800	0,380	0,500	0,580	1,000		
НДФЛ	0,550	0,950	0,340	0,500	0,420	0,920	1,000	
Транспортный	0,580	0,480	0,700	0,670	0,540	0,340	0,850	1,000

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция»

Таблица 21

Ковариация между коэффициентами неопределенности

Налоги	НДС	Налог на прибыль	Налог на имущество	НДПИ	Земельный налог	ЕСН	НДФЛ	Транспортный налог
НДС	0,0154							
Налог на прибыль	0,0047	0,0142						
Налог на имущество	0,0061	0,0065	0,0180					
НДПИ	0,0107	0,0131	0,0062	0,0199				
Земельный налог	0,0157	0,0081	0,0140	0,0151	0,0250			
ЕСН	0,0120	0,0151	0,0081	0,0112	0,0146	0,0253		
НДФЛ	0,0077	0,0128	0,0051	0,0080	0,0075	0,0165	0,0128	
Транспортный налог	0,0125	0,0099	0,0163	0,0164	0,0148	0,0094	0,0167	0,0303

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция»

Суммы налоговых обязательств ООО «Желдорэкспедиция», тыс. руб.

		Сумма налогового обязательства								
		НДС	Налог на прибыль	Налог на имущество	Водный налог	Земельный налог	ЕСН	НДПИ	Транспортный налог	
		10500	16300	1530	932	2500	9580	4563	253	
Сумма налогового обязательства	НДС	10500	1 695 204	808 157	98 766	104 370	411 432	1209772	369 235	32 097
	Налог на прибыль	16300	808 157	3762435	163 048	198 822	329 458	2363672	960 140	40 987
	Налог на имущество	1530	98 766	163 048	42 033	8 891	53 449	118 670	35 942	6 318
	НДПИ	932	104 370	198 822	8 891	17 269	35 297	100 085	33 879	3 876
	Земельный налог	2500	411 432	329 458	53 449	35 297	156 025	348 970	85 541	11 129
	ЕСН	9580	1 209 772	2363672	118 670	100 085	348 970	23201999	722 569	22 799
	НДФЛ	4563	369 235	950 139	35 942	33 879	85 541	722 569	265 863	14 754

		НДС	Налог на прибыль	Налог на имущество	Водный налог	Земельный налог	ЕСН	НДПИ	Транспортный налог	
	Транспортный налог	253	33 244	40 987	6 318	3 876	9 390	22 799	19 294	1 938

Источник: рассчитано автором по данным ООО «Желдорэкспедиция»

налогового обязательства. Как было показано в приведенных примерах, данная методика оценки неопределенности налогового обязательства, построенная на основе вероятностной информации, позволяет производить количественный анализ налоговых рисков, и создает информационную базу для возможности управления ими.

4.2. Методы управления налоговыми рисками

Налоговые риски, являясь неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности предпринимательских структур, непосредственно влияют на деятельность налогоплательщика, требуют управления. При осуществлении управления налоговыми рисками, как составной частью финансовых рисков, необходимо основываться на следующих постулатах:

- управление рисками необязательно означает покрытие их. Одно из основных положений теории рисков гласит, что руководство организации должно стремиться не к минимальному, а к оптимальному риску;
- покрытие риска всегда связано с определенными затратами;
- размер уставного капитала организации и уровень ее ликвидности связаны (корреляционно-регрессивно) с уровнем предельно допустимого риска;
- величина плановой и/или необходимой для выживания организации прибыли не должна быть связана непосредственно с проведением рискованной стратегии и политики.¹

Приведенные положения, безусловно, распространяются на налоговые риски как часть финансовых рисков, но санкции и обеспечительные меры, предусмотренные налоговым законодательством, вносят определенное коррективы. Принятие налогового риска характеризуется не только мультипликативным правилом теории вероятности, описанным в методике оценки неопределенности налогового обязательства, но и ростом в значительной прогрессии последствий налоговых рисков как результата привлечения к налоговой ответственности и применения обеспечительных мер по отношению к налогоплательщику. Это свидетельствует о наложении более жестких рамок к определению оптимальной величины налогового риска, а также о необходимости принятия максимальных усилий к выявлению, устранению, уменьшению источников налоговых рисков.

В.А. Гамза указывает задачи управления рисками:

¹ Хохлов Н.В. Управление риском. – М., 1999. – С.78

- выявлять, изучать, устранять, нейтрализовать или уменьшать источники опасности;
- своевременно фиксировать появление, осуществлять систематический мониторинг и прогнозировать сценарий развития опасных событий;
- предотвращать, локализовать и устранять отрицательные последствия опасных событий¹.

Исходя из изложенного, задачи управления налоговыми рисками налогоплательщика реализуются путем систематического применения налогоплательщиками способов выявления налоговых рисков, с последующей количественной и вероятностной оценкой налоговых рисков применительно к деятельности определенного налогоплательщика.

Также в схему анализа уровня налоговых рисков необходимо включить:

- выявление направлений деятельности организации, подверженной налоговым рискам;
- оценку уровня конкретного риска и динамики связанных с ним внешних и внутренних факторов;
- определение экономико-статистических методов оптимизации уровня риска.

В связи с тем, что налоговые риски являются разновидностью рисков принятия управленческих решений и связаны с преодолением неопределенности в ситуации неизбежного выбора, одним из основных критериев эффективности воздействия на риск является фактор времени, который различают следующим образом:

- воздействие опережающее;
- воздействие своевременное;
- воздействие запаздывающее.

Представляется возможным, предложить следующие методы управления налоговыми рисками:

¹Правовые основы классификации банковских и корпоративных рисков // Проблемы управления банковскими и корпоративными рисками: науч. альманах фундамен. и прикл. исслед. – М., 2005. – С. 37.

- избежание налогового риска - сознательный выбор переплаты налогов в спорной ситуации;

- удержание налогового риска - уплата налога в таком объеме, который в определенных обстоятельствах может быть объектом претензий налогового органа;

- снижение степени налогового риска – совокупность мероприятий, снижающих вероятность наступления налоговых последствий;

- передача налогового риска третьему лицу - передача ответственности за налоговый риск кому-либо другому, например страховому обществу;

- специальные процедуры - позволяющие добросовестному налогоплательщику «застраховаться» от налоговых рисков, а именно от того, чтобы его действия и заключаемые им договоры не были в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как налоговое правонарушение.

Для обеспечения контроля за уровнем налогового риска необходимо определить величину допустимых налоговых последствий для организации и направить усилия налогового менеджмента на соблюдение установленных пределов.

Определение величины допустимых последствий позволяет рассчитать допустимый диапазон отклонения уровня налоговых платежей от идеальной величины, что в свою очередь дает возможность управлять налоговыми рисками в установленных пределах в зависимости от конкретных обстоятельств.

Удержание налогового риска - это оставление риска за налогоплательщиком. В этом случае налогоплательщик, уплачивая налоги в условиях неопределенности, заранее уверен, что сможет в случае проведения налогового контроля погасить возможный ущерб (пени, штрафы) за счет собственных средств, доходов и других источников. Принимая подобное решение, налогоплательщик должен располагать не только достаточными финансовыми ресурсами, но и достаточной информацией о сумме налоговых рисков.

При удержании налогового риска, налогоплательщику, прежде чем принимать подобное решение, нужно определить максимально возможный объем

убытка по данному риску; сопоставить его со всеми собственными оборотными средствами. Однако с учетом инфляции реальные потери налогоплательщика могут быть меньше, в таком случае объем убытков необходимо определять с учетом индекса инфляции.

Соотношение максимально возможного объема убытка от налоговых рисков и объема собственных оборотных средств налогоплательщика представляет собой степень налогового риска. Данную степень возможно измерить с помощью коэффициента налогового риска:

$$K_n = \frac{W}{Q}, \quad (18)$$

где K_n - коэффициент налогового риска,

W - максимально возможная сумма уплаты дополнительных сумм налога, пени и штрафов,

Q - объем собственных оборотных средств.

Исследования показывают, что оптимальный коэффициент риска составляет 0,3, а коэффициент, ведущий к банкротству инвестора - 0,7 и более, если под коэффициентом риска понимать величину $K_R = Y/C$, где Y - максимально возможная сумма убытка, руб.; C - объем собственных точно известных поступлений средств, руб.¹ Коэффициент налогового риска является одним из составляемых коэффициента риска, представляющего собой суммы коэффициентов всех рисков, которому подвержено данное предприятие. Можно сделать вывод, что коэффициент налогового риска, так же как коэффициент финансового риска предприятия, является одним из коэффициентов показателей финансовой устойчивости предприятия. Рассчитанные фактические коэффициенты за отчетный период, сравниваются с нормой, и, тем самым, выявляется реальное финансовое состояние предприятия.

Нами были исследованы взвешенные суммы коэффициентов неопределенности ООО «Желдорэкспедиция». Налогоплательщик ООО «Желдорэкс-

¹ Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций. - М., 2004. - С. 284

диция» предполагает исполнить налоговых обязательств в совокупности на 46158 тыс. руб. за налоговый период 2007 года (налоговые обязательства по 8 налогам). В таблице 23 приведены данные о финансовых показателях ООО «Желдорэкспедиция» по состоянию на 01.01.2007 год и планируемые данные на 01.01.2008 года.

Таблица 23

Финансовые показатели ООО "Желдорэкспедиция"

тыс. руб.

строка	Показатели	Условные обозначения	Данные на 01.01.07	Данные на 01.01.08	Изменения за период
1	2	3	4	5	6
1	Источники формирования собственных оборотных средств	СИ	666 608	742 240	75 632
2	Внеоборотные активы	ВА	538 949	609 889	70 940
3	Наличие собственных оборотных средств (стр. 1-стр.2)	СОС	127 659	132 351	4 692
4	Долгосрочные пассивы	ДП	1 768	988	-780
5	Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования средств	СД	16 166	24 935	8 769
6	Краткосрочные заемные средства	КЗС	1 259	809	-450
7	Общая величина основных источников (стр. 5+ стр.6)	ОИ	17 425	25 744	8 319

Источник: по данным ООО «Желдорэкспедиция»

С помощью накопленной информация о значениях обобщающих характеристик – математические ожидания коэффициентов неопределенности, стандартные отклонения и матрица парных корреляций отдельно по всем видам налогов, нами были рассчитаны обобщающиеся характеристики налоговых обязательств налогоплательщика.

Стандартное отклонение налогового обязательства налогоплательщика вследствие неопределенности по данным расчетов составит 2175 тыс. руб., что фактически означает сумму возможных налоговых рисков. Сумма налогового риска в виде возможной доплаты налогов в сумме 2175 тыс. руб. будет увеличена на сумму штрафа за неполную уплату налога в соответствии со статьей 122 НК РФ. Максимально возможная сумма штрафа составит 435 тыс. руб. Сумма налогового риска увеличится на сумму пени в соответствии со статьей 75 НК РФ. В случае уплаты сумм налогов, составляющих налоговый риск, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки, в данном случае на один год, сумма пени для ООО «Желдорэкспедиция» составит 291 тыс. руб.. Итого общая сумма налогового риска составит 2901 тыс. руб..

В ООО «Желдорэкспедиция» планируемые показатели наличия собственных оборотных средств выше, чем фактические на 4 692 тыс. руб.. Таким образом коэффициент возможного налогового риска для ООО «Желдорэкспедиция» составит:

$$K_n = \frac{W}{Q} = 0,03.$$

Определенный нами коэффициент налогового риска для ООО «Желдорэкспедиция» в 10 раз меньше оптимального коэффициента риска, составляющего, по мнению А.С. Шапкина, 0,3 от единицы. Но не нужно забывать тот факт, что коэффициент налогового риска является одним из слагаемых коэффициента риска, который представляет собой сумму всех рисков, которому подвержено данное предприятие. Учитывая тот факт, что помимо налогового риска ООО «Желдорэкспедиция» подвержено так же таким рискам как производственный, риск коммерческий, финансовый, значение величины налогового риска равно 1/10 от величины оптимального риска для предприятия является высоким значением, и, возможно, послужит препятствием для финансовой стабильности предприятия.

Можно сделать вывод, что рассчитанный коэффициент налогового риска

для ООО «Желдорэкспедиция», в величине равной 0,03 от единицы, указывает на то, что такой способ как удержание налогового риска для ООО «Желдорэкспедиция» является не приемлемым, и свидетельствует о необходимости использования других методов управления налоговыми рисками.

Игнорирование налоговых рисков при управлении финансами коммерческих организаций может привести к существенным негативным последствиям как в виде прямых потерь по налоговым санкциям, так и в виде упущенной выгоды в результате принятия неэффективных управленческих решений. Таким образом, необходимость управления налоговыми рисками является основной причиной для внедрения налогового менеджмента в систему управления организации, эффективность которой достигается, если уровень принимаемых налоговых рисков разумен, оптимален и контролируем.

При избежании налогового риска налогоплательщик принимает решение сознательно переплатить налог, то есть, например не снижает налоговую базу на налоговые вычеты, расходы, подверженные влиянию неопределенности налогообложения. Но итогом такого избегания налоговых рисков может стать будущая потерянная прибыль. Принимая это решение, налогоплательщик должен сопоставить возможные негативные последствия, вероятность их наступления и упущенную выгоду.

Передача налогового риска третьему лицу означает, что налогоплательщик в условиях неопределенности налогообложения может передать ответственность за налоговый риск третьему лицу, например страховому обществу. Передача налогового риска третьему лицу в настоящее время возможна в двух видах: страхование и передача налогового учета на аутсорсинг.

Страхование налоговых рисков, на наш взгляд, затруднено спецификой налоговых рисков, обусловленной их зависимостью от нарушений определенности налогообложения. Неопределенность налогообложения, как признак информационных асимметрий в процессе налогообложения, усиливает эффект морального ущерба, присущий страхованию как любому контракту действующему продолжительное время, на протяжении которого одна сторона может

изменить свое поведение, а другая сторона не в состоянии проконтролировать это изменение.

Рассмотрим пример страхования налогоплательщиков, которые могут понести серьезный ущерб, вследствие налоговых рисков. Предположим, что ряд налогоплательщиков (с примерно равными величинами налоговых обязательств в сумме 100 000 в год) обратились в страховую компанию с просьбой застраховать их от налоговых рисков. Также они предоставили свою программу снижения налоговых рисков: налогоплательщики должны соблюдать налоговое законодательство РФ, обеспечивать качественный и квалифицированный налоговый учет, избегать любых случаев удержания налогового риска. Если данные налогоплательщики будут следовать программе снижения налоговых рисков, то вероятность наступления налоговых рисков составит 0,01. Если же данные налогоплательщики будут пренебрегать программой снижения налоговых рисков, то вероятность налоговых рисков возрастет до 0,1. Надеясь на реализацию программы налоговых рисков, страховая компания могла бы застраховать каждого из этих налогоплательщиков за страховой взнос, равный $0,01 * 100\,000 = 1000$ рублей. Однако страховое соглашение, которое заключает страховая компания с налогоплательщиками, не предполагает контроля за соблюдением налогового законодательства РФ налогоплательщиками, за их ведением налогового учета в силу сложности организации подобного контроля. Все это способствует исчезновению у налогоплательщиков стимула следовать программе снижения налоговых рисков: ведь даже если возникнет ущерб вследствие налоговых рисков, то страховая компания полностью возместит все потери. Подобное изменение поведения налогоплательщиков приведет страховую компанию к серьезным убыткам: ее выручка от продажи одного страхового полиса будет меньше вероятных выплат в случае нанесения ущерба налогоплательщику вследствие налоговых рисков. Выводы о недостаточной эффективности деятельности по страхованию налогоплательщиков от налоговых рисков подтверждаются практикой. На практике более развито такое направление деятельности по передаче налоговых рисков налогоплательщика третьим лицам, как пе-

редача налогового учета на аутсорсинг. Л. Шустеровой отмечено, что в основном в России аутсорсинг налогового учета востребован западными компаниями, малым и средним российским бизнесом, а также предприятиями, находящимися на этапе становления или бурного роста.¹ Принимая решение о передаче налогового учета на аутсорсинг, компании преследуют цель снижения налоговых рисков. В холдингах много сложных для налогового учета хозяйственных операций, и их некорректное отражение в налоговых декларациях может повлечь за собой существенные для компании штрафы и пени. При передаче налогового учета на аутсорсинг наибольшую сложность вызывает вопрос ответственности за начисление пеней и штрафов по итогам налоговых проверок. В большинстве случаев эта проблема решается по договоренности с компанией - провайдером. При существующем налоговом законодательстве практически невозможно пройти налоговую проверку без начисления пеней и штрафов. Менеджмент предприятия заранее оговаривает с представителями провайдера возможные риски и принимает решение о том, по каким из них готов нести ответственность. За неправильное ведение налогового учета и несвоевременную подачу деклараций в большинстве случаев несет ответственность провайдер, который компенсирует клиенту ущерб в пределах, предусмотренных договором. В частности, как указано В. Нестеровым, генеральным директором компании «ХАУСпрофм Рус» (Москва), все пени и штрафы, начисленные налоговой инспекцией компании компенсируются компанией – провайдером.² Примером успешной передачи налогового учета на аутсорсинг является компания ТНК Бизнес-Сервис. Централизация налогового учета проводилась в рамках корпоративного проекта холдинга ТНК ВР с бюджетом в 150 миллионов долларов и позволила Головной компании холдинга перенести налоговые риски на отдельное юридическое лицо.

Для снижения налоговых рисков на практике применяются также такие методы, как информационно - аналитическое обеспечение решений по управ-

¹ Митрофанова Е. Как оптимизировать бизнес-модель компании /¹Е. Митрофанова // Финансовый директор. – 2005. – № 7-8 (июль- август). – С. 32

² Митрофанова Е. Как оптимизировать бизнес-модель компании /²Е. Митрофанова // Финансовый директор. – 2005. – № 7-8 (июль- август). – С. 37

лению налоговыми рисками. Но чаще всего налогоплательщики не ставят перед собой глобальных проблем по снижению налоговых рисков, они стремятся хотя бы его сохранить уровень.

Выбирая один из методов снижения налогового риска, налогоплательщик должен также оценить условия налогообложения, в которых происходит исполнение налогового обязательства налогоплательщика. Очевидно, что исполнение налогового обязательства могут приниматься в различных условиях:

- определенности, когда все последствия данного варианта исполнения налогового обязательства могут быть оценены, что мало вероятно в силу общности норм налогового законодательства;

- риска, когда последствия принимаемого варианта исполнения налогового обязательства могут быть оценены с определенной степенью вероятности;

- полной неопределенности, когда нет никаких исходных данных для оценки последствий принимаемого варианта исполнения налогового обязательства.

Достаточно часто налогоплательщик принимает решения, когда результаты выбранного варианта исполнения налогового обязательства неопределенны и основаны на ограниченной информации. Если бы у налогоплательщика была более полная информация, то он бы смог снизить налоговый риск. Это делает информацию об исполнении налоговых обязательств товаром. Для налогоплательщика становится выгодным приобретение информации, характеризующей исполнение налоговых обязательств с точки зрения Министерства Финансов, налоговых органов, налогоплательщиков, судебных органов, налоговых консультантов. Данная информация в РФ представлена электронными информационными системами «КонсультантПлюс», «Гарант», различными изданиями журналов и газет, публикующих различную информацию о налогах и сборах.

Специальные процедуры является достаточно распространенным явлением в зарубежной практике налогообложения, примеры которых приведены в главе 1. К сожалению, налоговое законодательство в Российской Федерации не позволяет применять зарубежный опыт исключения налоговых рисков в про-

цессе налогообложения и как следствие избежать негативного влияния налоговых рисков как на государство так и налогоплательщиков.

На фоне значительного уровня налоговых рисков в процессе налогообложения в Российской Федерации существует необходимость в законодательном урегулировании вопроса об освобождении налогоплательщика от уплаты недоимки, образовавшейся вследствие выполнения им разъяснений (аналогично существующему в некоторых странах предварительному согласованию налоговых обязательств).

Подводя итог изложенному, следует подчеркнуть, что налоговые риски в РФ подлежат анализу и оценке, ими можно и нужно управлять. Для создания эффективной системы управления налоговыми рисками возможно:

- проводить систематический мониторинг нарушений определенности налоговых обязательств путем применения налогоплательщиками способов выявления налоговых рисков;
- применять методики оценки неопределенности налогового обязательства для анализа и оценки рисков;
- обеспечить достаточный уровень организации соблюдения оптимального для налогоплательщика уровня налоговых рисков.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Александров И. М. Налоговые системы России и зарубежных стран / И. М. Александров. – М.: Бетарор-Пресс, 2002. – 192 с.
2. Алиев Б. Х. Теоретические основы налогообложения: учеб. пособие / Б. Х. Алиев, А. Н. Абдулгалимов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 159 с.
3. Алексеева И. В. Индивидуальные предприниматели: бухгалтерский учет, налогообложение, анализ финансовой деятельности / И. В. Алексеева, Е. М. Евстафьева. – М.: Книга сервис, 2006.- 320 с.
4. Антипина О. Н. Асимметрия информации / О. Н. Антипина // Вест. Моск. ун-та Сер. 6, Экономика. –2003. – № 2. – С. 110-125.
5. Ардашев В. Л. ВАС РФ: добросовестно о недобросовестности / В. Л. Ардашев // Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 10-12.
6. Аристотель. Поэтика. Риторика. СПб.: Азбука, 2000. – 348 с.
7. Аристотель. Этика. Политика. Риторика. Поэтика. Категории. – Минск : Литература, 1998. – 1391 с.
8. Аронов А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. – М.: Экономистъ, 2004. – 560 с.
9. Аюшиев А. Д. Налогообложение в Российской Федерации / А. Д. Аюшиев. – Иркутск: Изд-во ИГЭА, 1994. – 129 с.
10. Баранова Л. Г. Налоги и налогообложение / Л. Г. Баранова. – СПб. : Питер, 2006. – 239 с.
11. Барулин С. В. Теория и история налогообложения / С. В. Барулин. – М.: Экономистъ, 2006. – 319 с.
12. Бачило И. Л. О методологии и юридической технике законотворчества / И. Л. Бачило // Государство и право. – 2006. – № 6. – С. 14-22.
13. Бельский К. С. О принципах административного права / К. С. Бельский // Государство и право. – 1998. – № 8. – С. 8.

14. Березин М. Ю. Региональные и местные налоги : правовые проблемы и экономические ориентиры / М. Ю. Березин.- М. : Волтерс Клувер , 2006 – 628 с.
15. Бланк И.А. Управление формированием капитала / И. А. Бланк. – Киев. : Ника-Центр, 2000. – 512 с.
16. Большой экономический словарь/ под ред. А. Н. Азрилияна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1373 с.
17. Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Юрайт, 1997. – 864 с.
18. Бродский Г. М. Право и экономика налогообложения / Г. М. Бродский. – СПб., 2000. – 403 с.
19. Бублик Н. Д. Риск-ресурс: проблемы венчурно-стохастической деятельности / Н. Д. Бублик, В. Б. Силантьев. – Уфа.: Башкорстан, 1999. – 156 с.
20. Васьковский Е. В. Руководство к толкованию и применению законов/ Е. В. Васьковский, В. Д. Мазаев. – М.: Городец, 1997. – 126 с.
21. Венгеров А. Б. Теория государства и права: учебник/ А. Б. Венгеров. – М.: Юриспруденция, 1999. – 522 с.
22. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... док. юрид. наук / Д. В. Винницкий. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
23. Гаджиев Г. А. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство/ Г. А. Гаджиев, С. Г. Пепеляев. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 221 с.
24. Гаевский В. В. Налогообложение – сущность особенности и опыт реформирования в регионе : дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Гаевский В. В. – М., 2003. – 192 с.
25. Горюнов Р. А. Методы выявления нарушений экономических интересов государства в налоговой сфере: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Р. А. Горюнов. – М., 2005. – 291 с.
26. Гуреев В. И. Российское налоговое право : учебник для вузов/ В. И. Гуреев. – М.: Изд-во «Экономика», 1997. – 383 с.

27. Гусева Т. А. Особенности системы налогового контроля и ответственности за совершение налоговых правонарушений во Франции/ Т. А. Гусева// Налоги и финансовое право. – 2006. – № 10. – (Приложение к № 10/2006 Актуальные вопросы экономики, налогообложения и предпринимательского права). – С. 93-118.
28. Демин А. В. Актуальные вопросы налогового права. Налоги. Сборы. Принципы налогообложения: учеб. пособие. – Красноярск: Краснояр. гос. ун-т, 2001. – 114 с.
29. Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа/ А. П. Дидович. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2003. – 113 с.
30. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие/ Е. Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2006. – 282 с.
31. Евстигнеев Е. Н. Основы налогового планирования/ Е. Н. Евстигнеев. – СПб.: Питер, 2004. – 288 с.
32. Зажицкий В. И. Правовые принципы в законодательстве Российской Федерации / В. И. Зажицкий // Государство и право. – 1996. – № 11. – С. 92.
33. Захаров В. Н. История налогов в России. IX-начало XX в. / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шацилло. – М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006. – 296 с.
34. Злобина Л. А. Налоги и налоговая система : конспект лекций / Л. А. Злобина, Н. И. Рязанова. – М.: Мир книги, 1998. – 97 с.
35. Ильин А. В. О формальном и содержательном аспектах в законодательстве РФ о налогах и сборах/ А. В. Ильин// Налоги и финансовое право. – 2006. – № 10. – (Приложение к № 10/2006 Актуальные вопросы экономики, налогообложения и предпринимательского права). – С. 83-92.
36. Ильичева М. Ю. Все о налогах для физических лиц / Мария Ильичева – М.: Олимп, 2006 - 331 с.

37. Ильяков Д. Совершенствование налоговой системы России/ Д. Ильяков// Право и жизнь. – 2000. – № 31. – С. 14-17.
38. Капогузов Е. А. Политическая экономия налогообложения/ Е. А. Капогузов. – Омск. : Изд-во ОмГУ, 2006. – 143 с.
39. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России/ М. Н. Карасев. – М.: Вершина, 2004. – 224 с.
40. Карп М. В. Налоговый менеджмент: учебник / М. В. Карп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 477 с.
41. Кашанина Т. В. Основы российского права: учебник / Т. В. Кашанина, А. В. Кашанин. – М.: ИНФРА-М ; НОРМА, 1997. – 621 с.
42. Керимов Д. А. Культура и техника законотворчества. – М.: Юридическая культура, 1991. – 158 с.
43. Кириенко А. П. Налоги и налогообложение в современном мире : учеб. пособие. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2003. – 148 с.
44. Классика экономической мысли/ В. Пети [и др.]. – М.: ЭКСМО-Пресс, 2000. – 896 с.
45. Ковалев В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры/ Ковалев В. В. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
46. Ковалевская М. Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук/ М. Ю. Ковалевская. – М., 2000. – 171 с.
47. Козенкова Т. А. Налоговое планирование на предприятии/ Т. А. Козенкова. – М.: АйН, 1999. – 64 с.
48. Козырин А. Н. Финансовое право зарубежных стран: исследования, реферат / А. Н. Козырин. – М.: Готика, 2005. – 442 с.
49. Комарова Г. П. Система управления налогообложением: монография / Г. П. Комарова [и др.]. – Изд-во БГУЭП, 2003. – 142 с.
50. Коровкин В. В. Основы теории налогообложения: учеб. пособие/ В. В. Коровкин – М.: Экономистъ, 2006 - 575 с.

51. Косоруков О.А. Методы количественного анализа в бизнесе: учебник/ О. А. Косоруков. - М.:ИНФРА, 2005. – 368 с.
52. Красицкий В. А. Организация и методика налоговых проверок: учеб. пособие/ В. А. Красицкий; под ред. Павловой. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 384 с.
53. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения : теория и практика: учеб. пособие / Е. В. Кудряшова – М.: Волтерс Клувер , 2006 - 290 с.
54. Кустова М. Н. Налоговое право России. Общая часть / М. Н. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева. – М., 2001. – 342 с.
55. Кучеров И. И. Налоговое право : курс лекции / И. И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
56. Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах/ И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. – М., 2001. – 98 с.
57. Лазарев В. В. Пробелы в праве и пути их устранения. – М.: Юридическая литература, 1974. – 183 с.
58. Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками/ А. А. Леушев // Финансы и кредит. – 2007. – № 17. – С. 40.
59. Лившиц Р. З. Теория права: учебник. – М.: изд-во БЕК, 1994. – 201 с.
60. Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение в России: учебник для вузов / Л. Н. Лыкова. – М.: БЕК, 2001. – 268 с.
61. Лукаш Ю. А. Как законно уменьшить налоги фирмы. Плюсы и минусы различных схем ухода от налогов/ Ю. А. Лукаш – М.: ГроссМедиа, 2006 - 431 с.
62. Малеин Н. С. Правовые принципы, нормы и судебная практика / Н. С. Малеин// Государство и право. – 1996. – № 6. – С. 13.

63. Микулик Н. А., Рейзина Г.Н. Руководство к решению технических задач по теории вероятностей и математической статистике/ под ред. Е. И. Гурского.- Минск.: «Вышэйш.школа», 1977.- 144 с.
64. Малыхин В. И. Экономико-математическое моделирование налогообложения/ В. И. Малыхин. – М.: Высшая школа, 2006. – 101 с.
65. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: курс лекций / Н. В. Миляков. – М.: ИНФРА - М, 2001. – 304 с.
66. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн./ ред. сов. Г. Г. Фетисов [и др.]; МГУ. – М.: Мысль, 2005. – Т. 5, 2 кн. : Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. – 813 с.
67. Митрофанова Е. Как оптимизировать бизнес-модель компании/ Е. Митрофанова// Финансовый директор. – 2005. – № 7-8 (июль- август). – С. 25-39
68. Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. : в 2 кн./ науч. ред. совет Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов [и др.] ; отв. ред. Ю. Я. Ольсевич ; МГУ. – М.: Мысль, 2004. – Т. 5, кн. 1: Всемирное признание: лекции нобелевских лауреатов. – 767 с.
69. Михайлова О. Р. Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадии его применения: дисс.... канд. юрид. наук/ О. Р. Михайлова. – М., 2003. – 199 с.
70. Наздрачев Р. Б. Организация контрольной работы налоговых органов как элемент управления налогообложением/ Р. Б. Наздрачев// Сб. ст. 4-й междун. науч.-практ. конф. «Образование и наука в третьем тысячелетии». – Барнаул, 2001. – С. 397.
71. Налоги: учебное пособие/ под ред. Д.Г. Черника.- М.: Финансы и статистика, 2001.- 656 с.
72. Налоги : учебник / под общ. ред. Н. Е. Заяц, Т. И. Василевской. – Минск: БГЭУ, 2000. – 408 с.
73. Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

74. Налоги и налоговое право в схемах / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 128 с.
75. Налоги и налогообложение/ под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – 4-е изд. – СПб.: Питер, 2003. – 576 с.
76. Налоги и налогообложение: учебное пособие/ под ред. Б.Х. Алиева.- М.: Финансы и статистика, 2005.- 416 с.
77. Налоги и налогообложение/ под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2006. – 496 с.
78. Налоги и налогообложение: учебник/ Д. Г. Черник [и др.] – М.: ИНФРА-М, 2001. – 413 с.
79. Налоги и налогообложение: учебник/ Д. Г. Черник [и др.] - М.: МЦФЭР, 2006.- 528 с.
80. Налоги и налогообложение: учебник / И. А. Майбуров [и др.]; под ред. И. А. Майбурова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.
81. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы/ Иванова Н.Г. [и др.] - СПб.: Питер, 2004.-368 с.
82. Налоги и налогообложение: учебное пособие/ Под ред. Г. Б. Полюка, А.Н. Романова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.- 399 с.
83. Налоговое право: учеб. пособие/ под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК Пресс, 2000. – 601 с.
84. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая : поста-тейный комментарий/ под общ. ред. В. И. Слома. – М.: Статут, 1998. – 397 с.
85. Новоселов К. В. Контроль налоговых органов за налогообложением прибыли организаций: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10/ К. В. Новоселов. – М., 2005. – 195 с.
86. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 1998-2002 годах// Вестник высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2003. – № 4. – С. 30-31.

87. О рассмотренных спорах с участием налоговых органов в 2002-2005 годах// Вестник высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2006. – № 5. – С. 37-39.
88. Общая теория статистики: статистическая методология в изучении коммерческой деятельности: учебник/ под ред. О. Э. Башиной, А. А. Спириной. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 440 с.
89. Ованесян С. С. Математическое моделирование в бухгалтерском учете, анализе и налогообложении/ С. С. Ованесян, А. С. Нечаев. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2004. – 190 с.
90. Ожегов С. И. Словарь русского языка: около 57000 слов/ С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М.: Русский язык, 1989. – 750 с.
91. Олейникова С. Г. Источники налогового права Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / С. Г. Олейникова. – М., 2005. – 197 с.
92. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие/ под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 1995. – 608с.
93. Павлова Л. П. Налоги и воспроизводство: сущность и значение : в 2-х ч./ Л. П. Павлова, М. Р. Пинская. – М.: Изд-во ПАИМС, 2001. – ч. 1. – 145 с.
94. Панагушин О. В. Общие принципы налогообложения – гарантия справедливого правоприменения (философия налогообложения и правоприменения)/ О. В. Панагушин// Налоги и налогообложение. – 2006. – № 10. – С. 35-45.
95. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации : учебник для вузов/ В. Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2001. – 448 с.
96. Пансков В. Г. Российская система налогообложения: проблемы развития / В. Г. Пансков. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2003. – 240 с. – (приложение к журналу «Консультант». – 2003. – № 20).
97. Пепеляев С. Г. Налоги: реформа и практика/ С. Г. Пепеляев. – М.: Статут, 2005. – 285 с.

98. Перов А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие/ А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 635 с.
99. Петрова Г. В. Налоговое право: учебник / Г. В. Петрова. – М.: Норма, 2002. – 254 с.
100. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник/ А. И. Погорлецкий. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2006. – 384 с.
101. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права / И. А. Покровский. – М.: Статут, 2003. – 350 с.
102. Правовые основы классификации банковских и корпоративных рисков // Проблемы управления банковскими и корпоративными рисками: науч. альманах фундамен. и прикл. исслед. – М.: Финансы и статистика, 2005. – С. 37.
103. Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
104. Пшунетлева Л. И. Налоги и налогообложение/ Л. И. Пшунетлева. – Майкоп: Качество, 2006. – 199 с.
105. Радионов Н. В. Основы финансового анализа: математические методы, системный подход/ Н. В. Радионов, С. П. Радионова. – СПб.: Альфа, 1999. – 592 с.
106. Разгулина М. Г. Разъяснение и информирование изменения с 2007 года // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 8 (44). – с. 10-13.
107. Родионов С. А. Налоговые схемы, за которые посадили Ходорковского/ С. А. Родионов. – М.: Вершина, 2005. – 279 с.
108. Сандевуар П. Введение в право / Сандевуар П. – М.: Инвест-фонд, 1994. – 307 с.
109. Сапир Ж. Экономика информации: новая парадигма и ее границы / Ж. Сапир // Вопросы экономики. – 2005. – № 10. – С. 4-24.
110. Сасов К. А. Недобросовестных налогоплательщиков больше не существует/ К. А. Сасов// Налоговые споры теория и практика. – 2006. – № 11 (35). – С. 13-15.

111. Секерин А. Б. Модели управления рисками и их применение для оптимизации системы налогового контроля/ А. Б. Секерин// Вест. Моск. ун-та. Сер. 6, Экономика. – 2004. – № 1. – С. 69.
112. Селезнева Н. Н. Финансовый анализ. Управление финансами : учеб. пособие / Н. Н. Селезнева, А. Ф. Ионова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 639 с.
113. Сергеева Т. Ю. Методы и схемы оптимизации налогообложения : практическое пособие / Т. Ю. Сергеева. – М. : Изд-во «Экзамен», 2005. – 176 с.
114. Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение : учебник для вузов/ А. Э. Сердюков, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. – СПб.: Питер, 2005. – 752 с.
115. Система управления налогообложением : учеб. пособие / под ред. А. П. Кириенко [и др.]. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2005. – 240 с.
116. Словарь русского языка: в 4 т. – М.: Институт русского языка Академии наук, 1987. – 717 с.
117. Смирнов Д. А. Принципы налогообложения имущества юридических лиц : дис. ... канд. юрид. наук / Д. А. Смирнов. – Саратов, 1998. – 204с.
118. Смирнов Д. А. Классификация принципов налогового права: постановка проблемы / Д. А. Смирнов// Финансовое право. – 2006. – № 4. – С. 22-25.
119. Смирных С. Е. Официальное толкование как способ восполнения пробелов законодательства о налогах и сборах/ С. Е. Смирных // Налоги и налогообложение. – 2006. – октябрь. – С. 57.
120. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: СОЦЭКГИЗ, 1935. – 371 с.
121. Смышляева С. В. Налоговые споры / С. В. Смышляева. – М.: МЦФЭР, 2006. – 334 с.
122. Содномова С. К. Теория и история налогообложения : учеб. пособие/ С. К. Содномова. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2007. – 135 с.
123. Соцуро Л. В. Толкование норм права: теория и практика: монография. – Самара, 2001. – 121 с.
124. Старых Ю. Оценочные понятия налогового законодательства и проблема усмотрения/ Ю. Старых // Право и экономика. – 2006. – № 8. – С. 79.

125. Тедеев А. А. Налоги и налогообложение: учебник/ А. А. Тедеев. – М.: Приор-издат, 2004. – 496 с.
126. Титаева А. В. Налоговое планирование и экономическая безопасность организации/ А. В. Титаева, Ю. Н. Ледакова. – М.: Налоговый вестник, 2005. – 288 с.
127. Тихонов Д. Н. Налоговое планирование и оптимизация налоговых рисков/ Д. Н. Тихонов, Л. Г. Липник. – М.: Альбина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
128. Толковый словарь русского языка/ Б. М. Волин, Д. Н. Ушаков. – М.: Госиздат иностр. и нац. словарей, 1939. – Т. 2. – 502 с. ; Т. 4. – 974 с.
129. Толстопятенко Г.П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология. М.: АНКИЛ, 1996. - 272 с.
130. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – М. : Гос. соц.-экономическое изд-во, 1937. – 171 с.
131. Финансово-кредитный энциклопедический словарь/ под ред. А. Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
132. Финансы: учебник / под ред. В. В. Ковалева. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 382 с.
133. Финансы и кредит/ А. Ю. Казак [и др.] ; под ред. А. Ю. Казака. – Екатеринбург: МП «ПИПП», 1994. – 630 с.
134. Филин С. А. Финансовый риск и его составляющие для обеспечения и эффективного управления финансовыми рисками при принятии финансовых управленческих решений/ С. А. Филин// Финансы и кредит. – 2002. – № 3. – С. 21-31; № 4. – С. 9-23.
135. Франк Ф. К. Об определении понятия и сущности общих принципов налогового права / Ф. К. Франк // Журнал российского права. – 2003. – № 4. – С. 107-112.
136. Хохлов Н. В. Управление риском : учеб. пособие / Н. В. Хохлов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 1999. – 239 с.
137. Циндеман И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России/ Э. М. Циндеман// Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17-21.

138. Цыбулевская О. И. Принципы права. Теория государства и права: курс лекций/ под редакцией Н.И. Мутузова, А.В. Малько. – Саратов.: СВШ МВД РФ, 1995. – 122 с.
139. Цыркунова Т. А. Налоговые риски: сущность и классификация/ Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова // Финансы и кредит. – 2005. – № 33. – С. 48-52.
140. Цыркунова Т. А. Методика формирования экспертной оценки значимости налоговых рисков/ Т. А. Цыркунова, М. И. Мигунова// Финансовый менеджмент. – 2007. – № 2. – С. 93-104.
141. Черник Д. Г. Основы налоговой системы/ Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 422 с.
142. Шапкин А. С. Экономические и финансовые риски. Оценка, управление, портфель инвестиций. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2004.-544 с.
143. Экономика налоговой политики/ пер. с англ. под ред. Майкла П. Девере. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 2001. – 328 с.
144. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: учебник / Т. Ф. Юткина. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 429 с.
145. Юткина Т. Ф. Налоги налогообложение: учебник/ Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 575 с.
146. Ябулганов А. А. Налоговые органы и налогоплательщики в налоговых правоотношениях/ А. А. Ябулганов// Гражданин и право. – 2002. – № 7-8. – С. 48-62.
147. Mirrlees, J. A. Optimal commodity taxation in Two-Class Economy// Journal of Public Economics Vol. 4, February 1975 a.- P. 27-33
148. Stigler G. The Economics of Information// Journal of Political Economy. – 1961. – vol. 69. – № 3. - P.35
149. Stiglitz J. Information and Change in the Paradigm in Economics. – American Economic. – American Economic Review. – 2002. – vol. 92. – № 3. – P. 460-501

Нарушения определенности налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	По НДС принимаемому к вычету по СМР, выполненным в периоде с 01.01.2005 года по 31.12. 2005 года, указано, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им по товарам, работам и услугам, использованным при выполнении указанного объема работ, но не детализировано когда, только указано что «при исчислении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет».	п. 6 ст. 3 Федерального закона № 119-ФЗ от 22.07.2005 года		
2	Только в 2007 году устранена причина налогового риска в части возможности принятия к вычету предоплаты по ставке 0% в момент определения налоговой базы, вычеты по начисленному НДС при не предоставлении документов по ставке 0% производится без предоставления отдельной декларации, а на основе документов, предусмотренных в статье 165 НК РФ. Пункта 7 статьи 164 НК сейчас вообще нет, а ссылка в пункте 6 ст. 164 на отдельную декларацию исключается с 01.01.2007 года в соответствии с федеральным законом № 117-ФЗ от 22.07.2005 года.	Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 года; п.3 статьи 172 НК РФ; Федеральный закон № 119-ФЗ от 22.07.2006 г.; Федеральный закон № 166-ФЗ от 29.12.2000 года		
3	В п.1 статьи 173 НК «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет», дает право уменьшить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет на сумму налоговых вычетов. Но в отношении указанных в п.3 статьи 172 НК РФ не указано это право для российских перевозчиков на железнодорожном транспорте, поименованных в п.п.9 п.1 ст.164 НК РФ. Изменения в п.1 статьи 173 № 119-ФЗ от 22.07.2005 года вступают в силу с 01.01.2007 года.	п.1 ст.173 НК РФ; п.п. 1-8 пункта 1 сатьи 164 НК РФ; пункт 3 статьи 172 НК; п.6 статьи 166 НК		

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
4	В п.4 статьи 176 «Порядок возмещения налога», предоставляющей право на возмещение путем зачета (возврата), в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг) не указаны операции п.п.9 п. 1 статьи 164 НК. В п.4 статьи 176 НК РФ указано, что суммы, предусмотренные статьей 171 НК, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренных подпунктами 1-6 и 8 пункта 1 статьи 164 НК РФ, а также статьи 166 НК РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в пункте 6 статьи 164 НК, и документов, предусмотренных статьей 165 НК.	п.4 статьи 176 НК РФ ; п.п. 1-6 и 8 п. 1 статьи 164 НК РФ; ст. 166 НК РФ; п. 6 статьи 164 НК; ст. 165 НК РФ		
5	Изменения, внесенные в главу 21 НК РФ Федеральным законом от 22.07.2005 года № 119-ФЗ, узаконили норму, согласно которой при принятии оборудования к установке к учету на счет 07 сумма НДС принимается к вычету по правилам, аналогичным принятию к вычету сумм НДС по приобретенным основным средствам. Ранее, согласно тексту НК РФ, соответствующие правила на оборудование к установке не распространялись. Но НК РФ не указывает, с принятием на какой счет Плана счетов связано применение вычета, следует применять правила бухгалтерского учета (ст.11). По правилам бухгалтерского учета оборудование, требующие монтажа, принимается к учету на счете 07 «Оборудование к установке».	п. 6 и п. 5 ст. 171 НК РФ; Инструкция по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года № 94 Н	Постановление президиума высшего арбитражного суда РФ от 24.02.2004 года № 10865/03	Письмо Федеральной налоговой службы от 04.02.2005 года № 03-1-03/162/9@

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
6	В НК РФ не упоминается, что вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров, после реализации товаров или их использования в указанных операциях, тем не менее, разъяснения уполномоченных органов создают налоговые риски для налогоплательщиков, основываясь на этой интерпретации порядка принятия к вычету НДС.	п.3. ст. 170 НК РФ	Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10.06.2002 № А05-1037/02-69/22; п. 7 Приложения к Информационному письму Президиума ВАС РФ от 31.05.1999 № 41	Письмо Минфина от 20.09.2004 года № 03-04-11-155; письмо ФНС России от 31.08.2005 № 03-1-04/1528/9
7	В соответствии с п. п. 2 п.3 ст. 170 НК РФ не указан момент отнесения в качестве прочих расходов сумм восстановленного НДС, также данные расходы не оговорены прямо, а лишь косвенно в п.п. 1 п.1 ст. 264 НК РФ, соответственно момент принятия в качестве расходов лишь косвенно указан в п. п. 1 п. 7 статьи 272 НК РФ «Порядок признания расходов при методе начисления».	пп.3 п.2 ст.170 НК РФ		
8	Противоречивость в части предоставленного права налогоплательщику на ставку 0% на работы по погрузке российскими перевозчиками экспортируемых грузов, но не предоставлено права на подтверждение ставки 0%.	пп.9 п.1 ст.164 НК РФ; п.5 ст.165 НК РФ; Федеральный закон № 18-ФЗ от 10.01.2003 года «Устав железнодорожного транспорта РФ»; Приказ МПС РФ от 18.06.2003 года № 39		

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные докумен-ты	Судебная прак-тика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
9	<p>Не урегулирован порядок принятия к вычету сумм налога, которые не были приняты к учету в срок до 01.01.2006 года, соответственно не вошли в инвентаризационные ведомости по кредиторской задолженности по состоянию на 01.01.2006 года. Возникает вопрос: в праве ли налогоплательщик принять к вычету НДС по полученным в 2006 году счетам-фактурам за 2005 год в момент принятия к учету данных товаров, работ и услуг, или, так как эти товары работы, услуги фактически должны быть приняты ранее в 2005 году, на них распространяется правило, указанное в п.10 ст.2 № 119-ФЗ от 22.07.2006 года. Но возникает вопрос: правомерно ли это, поскольку НДС, полученный в 2006 году, не отражен в инвентаризационных ведомостях по состоянию на 01.01.2006 года.</p>	<p>п. 10 ст.2 Федерального закона № 119-ФЗ от 22.07.2006 г.</p>	<p>Письмо ФНС от 27 января 2006 г. № ММ-6-03/85@</p>	
10	<p>Вычеты по ТМЦ, приобретенным и принятым к учету, но затем использованным для модернизации основных средств, применяет правило о принятии к вычету НДС по приобретенным основным средствам, а именно после принятия их на учет. Возникает неопределенность, если ТМЦ приобретено, оприходовано, НДС к вычету соответственно принят, нужно ли затем момент передачи данного ТМЦ на модернизацию НДС к вычету, принятый к вычету, восстанавливать, и принимать к вычету только после введения в эксплуатацию модернизируемого ОС.</p>	<p>п. 1 ст.172 п. НК РФ</p>		
11	<p>Финансовая помощь, для целей налогообложения НДС, отделена от субсидий и субвенций положениями ст. 154 НК РФ, тем не менее, несмотря на нормы права, при ее толковании ФНС расширяет норму права и включает в налогооблагаемую базу по НДС субсидии и субвенции, полученные в счет увеличения доходов при продаже по государственным регулируемым ценам. В то время как в соответствии с № 119-ФЗ от 22.07.2005 года все субсидии и субвенции выведены из налоговой базы, но разъяснение ФНС от 03.10.2005 года № ММ-6-03/811 @ данные субсидии и субвенции в счет получения доходов включают их в налоговую базу.</p>	<p>п. 2 ст. 154 НК РФ; п.п. 2 .п. 1 ст. 162 НК РФ; ст. 6 БК РФ</p>		<p>Письмо ФНС от 3 октября 2005 г. № ММ-6-03/811@</p>

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
12	<p>Не детализирован порядок включения в книгу покупок изменений в сторону уменьшения или увеличения счетов-фактур в случае изменения условий договоров или заключения их в иностранной валюте (условных денежных единицах). В частности, порядок определения налоговой базы в случае заключения договоров в условных единицах вообще не детализирован. Существует только ряд писем, носящих разъяснительный характер, в которых пояснено то, что суммовые разницы у продавца увеличивают налогооблагаемую базу, отрицательные при этом не уменьшают налогооблагаемую баз. В то время как по порядку принятия к вычету НДС по счетам-фактурам в условных единицах детализировано единственным письмом (о порядке переходного периода) о том, что в момент оплаты к вычету вычет по НДС на сумму разницы или увеличивается, или уменьшается. Это фактически означает, что в случае отрицательной суммовой разницы база НДС у продавца не уменьшится, в то время как база у вычета у покупателя уменьшится, что является крайне противоречивым фактом.</p>	<p>ст. 153 НК РФ; Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914</p>		<p>Письма МинФина от 8 июля 2004 г. № 03-03-11/114 и от 19 декабря 2005 г. № 03-04-15/116; письмо ФНС от 19 апреля 2006 г. № ШТ-6-03/417@</p>
13	<p>Не детализировано положение: является ли льготой фактически безвозмездная реализация, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, в целях применения п. 2 ст.154 НК РФ. Так как при реализации товаров (работ, услуг) с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации.</p>	<p>ст. 154 НК РФ; ст. 146 НК РФ</p>		<p>Письмо Минфина РФ от 16 марта 2005 г. № 03-04-10/01</p>

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные докумен- ты	Судебная прак- тика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
14	Происходит конкретизация нормы права в части денежных сумм в виде штрафных санкций, полученных организацией за нарушение условий, предусмотренных хозяйственными договорами, возникает неопределенность: следует ли их рассматривать как денежные средства, связанные с оплатой услуг	ст. 162 НК РФ	Дело № А19-4125/04-30-Ф02-5651/05-С1 от 14 ноября 2005 г.	
15	Возникает неопределенность в части необоснованного применения ставки налога в размере 10% при отсутствии раздельного учета операций, которые освобождены от налогообложения, а также операций, в отношении которых применены ставки 10 и 18%.	п. 4 ст. 149 НК РФ; п. 4 ст. 170 НК РФ	Дело № А82-8710/2005-15 от 20 марта 2006 года	
16	Возникает неопределенность в случае, когда оказывались услуги, на которые налогоплательщик фактически имел право применить льготу, и налогоплательщик имеет право на использование налоговой льготы по НДС при временном отсутствии соответствующей лицензии по независящим от него причинам.	Федеральный закон № 29-ФЗ от 27 февраля 2003 г.; Федеральный закон № 128-ФЗ от 8 августа 2001 года; п. 6 ст. 149 НК РФ	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 19.02.2004 № А17-1887/5	
17	Неправомерность вывода о том, что реальность произведенных сделок с оплатой поставщикам соответствующих сумм, включая налог на добавленную стоимость, в данном случае не подтверждена, послужила основанием для отказа в правомерности вычета по уплаченному НДС.	ст. 172 НК РФ; ст. 171 НК РФ; ст. 169 НК РФ	Постановление президиума ВАС от 18 октября 2005 г. № 4047/05; постановление президиума ВАС от 9 марта 2004 г. № 12073/03	

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные докумен- ты	Судебная прак- тика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
18	Налоговыми органами не признаны объектом налогообложения и соответственно не приняты к вычету дополнительные мероприятия в качестве особых условий договора, таким образом, сделан вывод о том, что стороны договорились о дополнительных затратах, а не о выполнении работ, предусматривающих предъявление подрядчиком счетов-фактур.	ст. 38 НК РФ; ст. 39 НК РФ; ст. 11 НК РФ		
19	Начиная с 01.01.2006 года, согласно № 119-ФЗ отменено требование оплаты товаров работ и услуг налогоплательщиком как условие принятия к вычету сумм НДС. Следствием чего стал не урегулированным вопрос о порядке принятия к вычету НДС, оплаченного за налогоплательщика третьими лицами в качестве средств целевого финансирования.	ст. 171 НК РФ; ст. 172 НК РФ	Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О	
20	Не определен порядок отражения в налоговом учете НДС в связи с недопоставкой иностранных товаров в таможенный орган назначения, перемещаемых по территории РФ в таможенном режиме «международный таможенный транзит».	ст. 143, ст. 171 НК РФ; ст. 79, ст. 88, ст. 90., ст. 97, ст. 327, ст. 329 Таможенного кодекса РФ	Постановление ФАС Московского округа от 22.05.2006 № КА-А41/4376-06	
21	Часто оспариваемым является порядок налогообложения НДС денежных средств, перечисленных физическими лицами обществу по договорам о долевом участии в строительстве, направленные на финансирование строительства жилого дома, несмотря на то, что они являются инвестиционными, поэтому не подлежат включению в налогооблагаемую базу по НДС.	ст. 1 Федерального закона от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ», п.п. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, ст. 146 НК РФ	Постановление ФАС ЦО от 06.03.2006 № А09-12357/05-3; от 1.03.2007 г. № А08-1604/06-25; от 29.11.2006 № А09-3533/06-29; от 30.05.05 № А62-5807/2003	Письмо Минфина от 13.05.1996 г. № 04-03-11

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные докумен- ты	Судебная прак- тика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
21	Значительно оспариваемым является порядок налогообложения НДС уступки прав, вытекающих из договора долевого участия в строительстве, носящего инвестиционный характер, несмотря на то, что в данном случае не возникает обязанности по уплате НДС. Положения п. 1 ст. 155 и п. 1 ст. 154 НК РФ в рассматриваемом случае неприменимы, так как названными нормами регулируются особенности определения налоговой базы при уступке требования, вытекающего из договора реализации товаров (работ, услуг)	п. 1 ст. 155 и п. 1 ст. 154 НК РФ	Постановление ФАС СЗО от 08.04.05 г. № А56-16028/04; ФАС СЗО от 09.03.05 г. № А56-35276/04; ФАС СЗО от 24.01.05 г. № А56-16027/04	Письмо Минфина от 12.07.2005 г. № 03-04-01/82
23	Неопределенность в части налогообложения НДС в случае, когда предприятие на основании договоров о долевом строительстве привлекало деньги инвесторов, выполняя, как функции заказчика-застройщика, так и генерального подрядчика. При этом раздельный учет затрат на выполнение работ не осуществлялся. Также существует неопределенность момента реализации строительно-монтажных работ, облагаемых НДС. В то же время сложно определить размер средств, использованных для производства строительно-монтажных работ, в составе инвестиционных средств, что не позволяет исчислить НДС с полученного аванса.	п.п. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ; ст. 167 НК РФ	Постановление ФАС ВСО от 26.10.2005 № А33-22120/04-С3-Ф02-5176/05-С1; ФАС ВСО от 26.10.05г. № А33-22120/04-С3-Ф02-5176/05-С1	
24	Неопределенность налогообложения НДС разницы между суммой, оплаченной каждым инвестором, и суммой фактических затрат по строительству переданной ему доли, остающейся в распоряжении застройщика как дополнительное вознаграждение	п. 1 ст. 155 и п. 1 ст. 154 НК РФ	ФАС ВВО от 05.09.2005 № А38-6626-17/820-2004 ; ФАС ЦО от 11.12.2006 № А08-11574/05-20	

Нарушения определенности налоговых обязательств по земельному налогу

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Налоговые риски налогоплательщика (отсутствие кадастровой стоимости, отсутствие налоговой базы) возникают вследствие неисполнения обязанности Федеральным агентством кадастра объектов недвижимости в части предоставления кадастровой стоимости земли.	п. 14 ст. 396 НК РФ; п. 12 ст. 396 НК РФ; Постановление правительства РФ от 19.08.2004 г. № 418		Письмо Минфина РФ от 6.06.2006 г. № 03-06-02-02/75
2	Налогоплательщики в соответствии с НК РФ только те, кто имеет право собственности, право постоянного (бессрочного) пользования или пожизненно наследуемого владения, но к налогоплательщикам произвольно были отнесены лица, не имеющие ни права собственности, ни постоянного (бессрочного) пользования, ни пожизненно наследуемого владения. Налоговые риски возникают вследствие судебной практики и разъяснений уполномоченных органов, причисляющих к налогоплательщикам земельного налога пользователей земельных участков, хотя право пользования не является постоянным (бессрочным).	ст. 388 НК РФ; ст. 25 Земельного кодекса РФ; ст. 35 Земельного кодекса РФ; ст. 271 ГК РФ; ст. 552 ГК РФ	Постановления Президиума ВАС РФ № 7644/03 от 14.10.2003	Письмо ФНС от 29.04.2005 года № 21-4-04/154/@ «О земельном налоге»; письмо ФНС от 21.01.2005 года № 03-06-02-02/03
3	Неопределенность исчисления налоговой базы при изменении кадастровой оценки земель и его влияния на определение налоговой базы. Например, при переводе земель из одной категории в другую, изменение вида разрешенного использования земельного участка, влияющие на величину кадастровой стоимости земельного участка и произошедшие в течение налогового периода.	ст. 390 НК РФ; ст. 391 НК РФ		Письмо Минфина РФ от 5 сентября 2006 г. № 03-06-02-02/1

Нарушения определенности налоговых обязательств по налогу на доходы физических лиц

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Официальные разъяснения уполномоченных органов гласят о том, что налоговые органы вправе вменить в обязанность родителям уплату налога за своих несовершеннолетних детей с учетом положений Гражданского кодекса, что противоречит ст. 19 и ст. 45 НК РФ, сущность которых заключается в обязанности налогоплательщика исполнять обязанность по уплате налога самостоятельно, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.	п. 2 ст. 27 НК РФ; ст. 44 НК РФ; ст. 45 НК РФ; ст. 19 НК РФ; ст. 21, 26, 27, 28 ГК РФ		Письмо МНС от 04.02.2004 года № 04-2-07/65; Письмо МНС от 25.05.2004 года № 04-04-06/109
2	Неопределенность налогового обязательства по НДФЛ возникает при определении: является ли компенсационной выплата, произведенная собственникам жилья за освобождение земельного участка, не принадлежащего им на праве собственности, а только имеющего право пользования в соответствии с 271 ГК РФ, или данная выплата является передачей права пользования (причем документально не оформленного данным земельным участком).	Ст. 5 Федерального закона «О введении в действие жилищного кодекса Российской Федерации»; ст. 137 ЖК РФ; ст. 217 НК РФ; ст. 271 ГК РФ		

Нарушения определенности налоговых обязательств по налогу на прибыль

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Неопределенность возникает в вопросе: принимать ли для целей налогообложения выплаты работникам премий к знаменательным датам, предусмотренные трудовыми договорами, поскольку это вызывает противоречие п.1 ст. 255 и ст. 252 НК РФ.	п. 1 ст. 252 НК РФ; п. 1 ст. 255 НК РФ; п.п. 25 п. 1 ст.255 НК РФ; п.п. 21 ст. 270 НК РФ	Постановление ФАС Приволжского округа от 07.09.2005 года № А-65-20830/03-СА1-32	
2	Неопределенность возникает в вопросе является ли правомерным формирование стоимости основных средств собственного производства исходя из положений ст. 318 и 319 НК, а именно только из прямых расходов, а косвенные сразу принимать как произведенные в отчетном периоде.	ст. 257 НК РФ; п.1 абзац 9 ст. 257 НК РФ	Постановление арбитражного суда кассационной инстанции Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа от 17.08.2005 года дело № Ф04-5236/2005 (13883-А75-33)	Приказ МНС РФ от 20.12.2002 г. № БГ-3-02/729 (ред. 27.10.2003 года, отменен приказом ФНС от 21.04.2005 года № САЭ-3-02/173@)
3	Неопределенность возникает в вопросе правомерности включения в стоимость амортизируемого имущества вносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным в пользу работников, участвующих в деятельности, связанной с созданием объектов основных средств хозяйственным способом (капитальные вложения) и при приобретении объектов основных средств, в случае, когда оплата произведена позже периода формирования стоимости амортизируемого имущества.	п. 1 абзац 2 ст. 257 НК РФ; п.6 ст.272 НК РФ		

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
4	Неопределенность возникает в порядке признания для целей налогообложения налогом на прибыль расходов на добровольное страхование ответственности за причинение вреда. Не детализировано, где осуществляется деятельность налогоплательщика в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми требованиями, не детализировано: какие имеются ввиду международные обязательства РФ, не детализировано понятие общепринятые международные требования.	п.п. 8 п. 1 ст. 263 НК РФ; п.1 ст.6 Закона РФ от 27.12.1992 года № 4015-1		Письмо Министерства Финансов РФ от 07.09.2005 года №
5	Согласно ст. 10 и 11 Федерального закона РФ от 19.02.1993 года № 4520-1 «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям» установлено, что размер районного коэффициента и процентной надбавки к заработной плате за стаж работы, а также порядок их применения для расчета заработной платы работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, устанавливаются Правительством Российской Федерации (не установлены по настоящий момент), следствием являются налоговые риски.	п.п.11 ст. 255 НК РФ; ст.1 Федерального закона РФ от 19.02.1993 года № 4520-1; ст. 10 и 11 Федерального закона РФ от 19.02.1993 года № 4520-1; закон РФ от 05.03.1992 г. № 2449-1	Решение Верховного суда РФ от 28.02.2002 года № ГКПИ 02-715	
6	Неопределенность в порядке налогообложения налогом на прибыль расходов технических школ, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров. Являются ли данные расходы экономически обоснованными, поскольку ст. 196 ТК обязывает работодателя проводить повышение квалификации, только если это является условие вида деятельности работника (в данном вопросе также неопределенность).	ст. 21 Закона РФ от 10.07.1992 года № 3266-1 «Об образовании»; п.п. 49 п. 1 ст. 249 НК РФ; ст. 196 ТК РФ		

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
7	Письмо Министерства Финансов РФ от 18.01.2005 года № 03-03-01-04/2/8 рекомендует уплату госпошлины относить к внереализационным расходам, возврат госпошлины по основаниям п.п. 3 п. 1 ст. 333.40 НК РФ рекомендовано относить к внереализационным доходам. Данный подход искажает понятие сбора и влечет за собой соответственно налоговые риски для налогоплательщика в части искажения налоговых баз.	п. 1 ст. 11 НК РФ; пп.10 ст. 13 НК РФ; п.п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ; п.п. 2 п. 2 ст. 333.17 НК РФ; ст. 333.40 НК РФ; п. 2 ст. 54 НК РФ		Письмо Министерства Финансов РФ от 18.01.2005 года № 03-03-01-04/2/8
8	Неопределенность возникает в вопросе: что является лечебно-профилактические, реабилитационные и иными мероприятия, относящимися к охране труда, соответственно учитываемые для целей налогообложения налогом на прибыль.	п.п. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ; ст.163 ТК РФ; ст. 209 ТК РФ		
9	Субъектам РФ не было предоставлено право устанавливать отчетные периоды по транспортному налогу, начисленный за отчетный период транспортный налог учитывать для целей налогообложения налогом на прибыль было невозможно. Нарушение общих условий установления налогов и сборов (транспортный налог), как следствие налоговые риски. В соответствии с Федеральным законом № 131-ФЗ от 20.10.2005 г. данное нарушение устранено в 2006 году.	ст. 54 НК РФ; ст. 360 НК РФ; ст. 272 НК РФ		
10	Выдача и обслуживание банковских карт работников в соответствии с п. 29 ст. 270 НК РФ не учитываются, в то время как НДФЛ не облагаются в соответствие со ст.22 ТК в качестве обязанности работодателя по выплате заработной платы. Возникает противоречивость, так как вознаграждение, выплачиваемое налоговыми агентом кредитной организации за перевод заработной платы на банковские счета работников, связано с распоряжением предприятием своими средствами в производственных целях (исполнением обязанности по выплате заработной платы работникам) путем перечисление их в порядке безналичных расчетов.	ст. 22 ТК РФ; ст. 136 ТК РФ; ст. 5 закона РФ от 02.12.1990 г. № 395-1; п. 29 ст. 270 НК РФ;		Письма Минфина РФ от 03.08.2005 г. № 03-05-01-04/258 и от 28.09.2004 г. № 03-05-01-04/26

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
11	Не определены налоговые последствия для целей налогообложения налогом на прибыль изменения нормативных актов, регулирующих деятельность налогоплательщиков в части затрат на проведение мероприятий по гражданской обороне, осуществляемых в пределах полномочий определенных ст. 9 Федерального закона РФ от 12.02.1998 года № 28-ФЗ «О гражданской обороне» и некомпенсируемые из бюджета.	ст. 18 ФЗ РФ от 12.02.1998 г. № 28-ФЗ ; Постановление Правительства от 16.03.2000 г. № 227; п.п.7 п. 1 ст. 264 НК РФ		
12	Неопределенность в части отнесения к внереализационным расходам в соответствии со ст. 265 НК РФ расходов транспортных организаций по обязанности предоставлять за свой счет милиции на железнодорожном транспорте служебные помещения, оборудование и средства связи (в том числе каналы связи), хотя расходы производятся в соответствии с Федеральным законом «О милиции».	ФЗ РФ от 22.08.2004 года № 122-ФЗ; ст. 36 Закона РФ от 18.04.1991 года № 1026-1, п. 1 ст. 265 НК РФ		
13	Так определение понятий «внешние благоустройства» и «благоустройство территорий» отсутствует в действующем законодательстве, возникает неопределенность учета подобных расходов для целей налогообложения налогом на прибыль	п.п. 4 п. 2 ст. 256 НК РФ		Письмо МинФина РФ от 13.10.2004 года № 03-03-01-04/1/73
14	Согласно п.п. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ в целях отнесения к внереализационным расходам в целях налогообложения налогом на прибыль необходимо установить убыток от хищения (части основного средства) виновники которого не установлены. Возникает неопределенность, так как согласно п. 7 приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26 н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, в бухгалтерском учете отсутствует информация о стоимости отдельных частей основных средств.	п. 7 Приказа Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»; п.п. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ		

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
15	Не определено является ли правомерным формировать стоимость продукции собственного производства, используемого в качестве сырья, запасных частей, комплектующих полуфабрикатов и иных материальных расходов исходя из положений ст. 318 и 319 НК, а именно только из прямых расходов, а косвенные сразу принимать как произведенные в отчетном периоде.	п. 4 ст. 254 НК РФ	Постановление Федерального арбитражного суда кассационной инстанции Западно-Сибирского округа от 17.08.2005 года № Ф04-5236/2005 (13883-А75-33)	
17	В НК РФ прямо не предусмотрено формирование первоначальной стоимости имущества в соответствии со ст.257 НК РФ в качестве расходов на формирование первоначальной стоимости в виде суммы налога на прибыль, уплаченного налогоплательщиком при оприходовании основных средств после инвентаризации и ликвидации ОС, так как это поименовано в п.п. 20 и п.п. 13 ст. 250 НК РФ, но зато в ст. 257 поименовано включение в стоимость амортизируемого имущества безвозмездно полученного имущества (ссылка в ст.257 на пп.8 ст.250) причем полностью, хотя никаких других затрат налогоплательщик не нес, за исключением налога на прибыль, уплаченного в соответствии с п.п. 8 ст. 250 НК РФ.	ст. 257 НК РФ; п.п.8, п.п. 20 и п.п. 13 ст. 250 НК РФ		
18	Не урегулирован порядок отражения затрат работодателя при начислении уволенному работнику в соответствии с ТК (премии, выплачиваемые сроком позднее) сумм, на которые данный работник имеет право, так как выплаты и начисления фактически производятся уволенному работнику.	ст. 255 ТК РФ; п. 4 ст. 272 НК РФ; ст. 140 и ст. 144 ТК РФ		Письмо Минфина РФ от 25 октября 2005 г. № 03-03-04/1/294

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
19	Не урегулирован вопрос уменьшает ли скидка налоговую базу по налогу на прибыль. Какие критерии нужно использовать для определения, является ли снижение цены скидкой, уменьшающей выручку, или же прощением части долга покупателя, как его пытаются нередко трактовать налоговые органы (то есть ли оговорено снижение цены договорными отношениями, то признать снижение цены договором дарения ФНС не имеет фактически права).	ст. 424 ГК РФ, ст. 572 и ст. 574 ГК РФ		Письмо ФНС от 25 января 2005 г. № 02-1-08/8@; письмо Минфина от 15 июля 2005 г. № 03-03-04/1/79
20	Крайне затруднительно применение ст. 275.1 НК РФ, поскольку налогоплательщик поставлен в прямую зависимость от получения сведений от специализированных организаций. Затруднительно также получение сведений о нормативах, утвержденных органами местного самоуправления, а также сведений о специализированных организациях.	ст. 275.1 НК РФ		
21	Не определен порядок признания расходов, связанных с оснащением материально-техническими средствами нештатных аварийно-спасательных формирований в системе гражданской обороны железнодорожного транспорта для целей налогообложения прибыли в пределах затрат, рассчитанных исходя из норм оснащения нештатных аварийно-спасательных формирований, согласованных МЧС России 28.07.2005 года № ВМ-8962/дсп, а именно стоимостью более 10 000 руб., а также расходы связанные с созданием и содержанием объектов гражданской обороны, в том числе убежищ, производимых в соответствии с постановлением Правительства РФ от 29.11.1999 г. № 1309.	п.п. 7 п. 1 ст. 264 НК РФ; ст. 272 НК РФ; п. 5 ст. 270 НК РФ		
22	Неопределенность возникает в вопросе признания для целей налогообложения расходов в виде уплаченного земельного налога по земельным участкам, не используемым в деятельности, направленной на получение доходов, возникает противоречие между ст. 252 и п.п. 1 ст. 264 НК РФ	ст. 252 НК РФ; ст. 264 НК РФ		Письмо Минфина РФ от 19.07.06 г. № 03-03-04/1/589

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
23	В соответствии со ст.264 НК РФ п. 1 п.п. 7 расходы, не предусмотренные законодательством РФ, возможно классифицировать как расходы произведенные в пользу работников в соответствии с п. 29 ст. 270 НК РФ. Сущность проблемы заключается в том, что нормативные акты МПС содержат более расширенный перечень работников, подлежащих медицинским осмотрам, чем утвержденный соответствующими Постановлениями Правительства РФ.	ст. 21 Основ законодательства РФ от 22.07.1993 года № 5487-1; ст. 69 ТК РФ; Постановление Правительства РФ от 08.09.1999 года № 1020; Приказ Министерства здравоохранения и социального развития РФ от 16.08.2004 г. № 83; ст. 212 и 213 ТК РФ		
24	Неопределенность для целей налогового учета расходов по договорам гражданско-правового характера с работниками, направленные для целей получения прибыли в связи с формальными признаками, а именно формой договора.	п.п. 21 ст.270 НК РФ; п.п. 21 ст. 255 НК РФ; ст. 252 НК РФ		Письма Минфина РФ от 24 апреля 2006 г. № 03-03-04/1/382 и от 28 ноября 2005 г. № 03-05-02-04/205
25	Необоснованность обвинений налогоплательщиков налоговыми органами в том, что, так как поставщики не могли быть стороной по договору, документы, представленные налогоплательщиком, не являются первичными бухгалтерскими документами, поскольку не отражают фактически осуществленные хозяйственные операции и, как следствие, не подтверждают понесенные расходы.	ст. 254. НК РФ	Дело № Ф08-383/2006-175А от 26 февраля 2006 года; Дело № Ф03-А37/05-2/1582 от 22 июня 2005 г.	

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
26	Избрание законодателем порядка определения налоговых расходов является прямым нарушением принципа определения налога, закрепленного в п. 6 ст. 3 НК РФ. С другой стороны, подобный подход к обоснованности налоговых расходов в определенной степени оправдан, предусмотреть в Налоговом кодексе РФ все виды расходов налогоплательщика практически невозможно.	ст. 252 НК РФ	Постановление ФАС Московского округа от 04.08.2005 № КА-А40/7346-05.; Постановление ФАС Западно-Сиб. округа от 09.03.2006 № Ф04-2474/2006(20405-А67-40)	
27	Неопределенность в порядке признания для целей налогообложения налогом на прибыль затрат на предпроектные работы, бизнес планы, обоснования инвестиций, консультационные услуги до момента принятия решения о реализации инвестиционного проекта не включаются в сметный расчет стоимости строительства и , соответственно, непосредственно не связаны с созданием конкретного объекта основных средств.	ст. 257 НК РФ; Постановление Гос. комитета РФ по строительству от 5.03.04 г. № 15/1		
28	Неопределенность налогообложения налогом на прибыль вызывает ошибочное официальное разъяснение Минфина о порядке принятия расходов для целей налогообложения прибыли расходов по обязательному страхованию ответственности организаций, эксплуатирующих опасные производственные объекты за причинение вреда.	ст. 263 НК РФ; п. 4 ст. 3 Закона Российской Федерации от 27.11.92 № 4015-1; Федеральный закон от 27.07.97 № 116-ФЗ;	Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 27.01.2006 № А43-21719/2005-16-672; ФАС Восточно-Сибирского округа от 01.08.2006 № А33-22126/05-Ф02-3839/06-С1	Письмо Минфина от 9 сентября 2004 г. № 02-4-10/252

Нарушения определенности исполнения налоговых обязательств

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Утверждено бессрочное право на подачу деклараций, но возврат или зачет ограничены сроком.	п. 1 ст. 81. НК РФ; ст. 80 НК РФ; п. 1 ст. 78 НК РФ; ст. 87 НК РФ	Постановление Президиума ВАС РФ от 29 июня 2004 г. № 2046/04	Письмо Министерства Финансов РФ от 24 августа 2004 г. № 03-02-07/15
2	Несмотря на то что, при истечении сроков давности взыскание налоговых санкций невозможно в силу причин юридического характера, правовые механизмы для признания налоговыми органами указанных сумм безнадежными к взысканию и их списание в настоящее время в налоговом законодательстве отсутствуют.	Постановление Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. № 100; ст. 113 НК РФ; п. 1 ст. 59 НК РФ		
3	Не уточнен порядок принятия решения .о возврате налоговым органом излишне уплаченного налога, в том аспекте как именно должна быть проведена проверка состояния расчетов с бюджетами, по какому именно месту постановки на учет налогоплательщика.	ст. 83 НК РФ; ст. 55 ГК РФ; ст. 78 НК РФ		Письмо ФНС от 15.08.2006 года № 10-1-08/3689

Нарушения определенности налоговых обязательств по единому налогу на вмененный доход

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Если понятие торговое место в ст. 346.27 НК РФ определено то, неопределенность наступает при детализации того, какое торговое место является стационарным, а также совершенно не определено, что является рынком и другим местом торговли, не имеющим зала обслуживания посетителей. Поэтому наступают риски правоприменительной практики, следование разъяснениям, консультациям, появлению и расширению судебной практики. Изменение позиции налоговых органов и правоприменительной практики являются источником возникновения налоговых рисков.	п.п.13 п.2 ст.346.26 НК РФ		Письмо Минфина РФ от 6 марта 2006 г. № 03-11-02/50
2	В целях исчисления налога на единый вмененный доход не определено понятие стационарной торговой сети, поэтому происходит расширительное толкование нормы права, и как следствие налоговые риски	ст. 346.27 НК РФ		Письмо ФНС от 14.04.06 г. № ШС-8-01/91@
3	Налоговый риск создает противоречие того, что по норме НК РФ переход на ЕНВД предполагает осуществление предпринимательской деятельности, в то же время письмо ФНС разъясняет, что переход на ЕНВД возможен для обособленных подразделений организации, осуществляющих обслуживающие функции, но это является одновременно удобной схемой ухода от уплаты налога на прибыль	ст. 346.26 НК РФ		Письмо Минфина от 03.05.2006 года № 03-11-04/3/233
4	В целях исчисления ЕНВД не определено понятие правоустанавливающие документы и инвентаризационные документы.	ст. 346.27 НК РФ		Письмо Минфина от 03.05.2006 года № 03-11-04/3/233

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
5	Неопределенность в квалификации деятельности вагонов-ресторанов (вагонов-кафе) в целях налогообложения ЕНВД.	ст. 346.27 НК РФ; ст. 346.26 НК РФ; п. 8 Приложения А ГОСТ Р 50647-94, утвержденного Постановлением Госстандарта России от 21.02.1994 № 35		Письмо Минфина от 5 декабря 2006 г. № 03-11-04/3/524

Нарушения определенности налоговых обязательств по единому социальному налогу

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	Исходя из нормы права при исключении из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль расходов на оплату труда налогоплательщик имеет право не начислять на данные выплаты ЕСН, в то время как ВАС разъясняет, что при рассмотрении дел, касающихся правильности определения налоговой базы по единому социальному налогу, необходимо иметь в виду, что п. 3 ст. 236 НК РФ не предоставляет налогоплательщику права выбора, по какому налогу (ЕСН или налог на прибыль) уменьшить налоговую базу на сумму соответствующих выплат.	п. 1 ст. 236 НК РФ	п. 3 информационного письма № 106 от 14.03.2006 года президиума Высшего Арбитражного Суда РФ	
2	В Трудовом кодексе содержится два определения компенсационных выплат, поэтому толкование применения нормы права о неподлежащих налогообложению ЕСН компенсационных выплатах происходит в процессе судебной практики.	п.п. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ; ст. 164 ТК РФ; ст. 129 ТК РФ	п. 4 информационного письма № 106 от 14.03.2006 года президиума Высшего Арбитражного Суда РФ	

Нарушения определенности налоговых обязательств по налогу на имущество

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
1	<p>В применении п.11 ст.381 НК РФ в части сооружений являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, перечень имущества, относящегося к указанным объектам утвержден Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 504, на основании кода ОКОФ, наименования и примечания. Применение Постановления Правительства РФ от 30.09.2004 г. является не выполнимыми для имущества с кодами ОКОФ 12 4521125 и 14 3222101, так как содержание примечаний для данных ОКОФ является не корректным. Для ОКОФ 12 4521125 линия электропередачи воздушная, указано «расположенные вдоль железнодорожных путей» (не детализирован критерий «расположенные вдоль железнодорожных путей»). ОКОФ 14 3222101 станции телефонные автоматические, указано «для обеспечения систем межстанционной связью» (не определено исключительно для обеспечения, или возможно иное применение).</p>	<p>п.п. 11 ст. 381 НК РФ; Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 года № 504</p>		
2	<p>В соответствии с п.п.7 статьи 381 НК РФ организации были затруднены в применении льготы по налогу на имущество в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения, поскольку не конкретизирован термин объект социально-культурной сферы. Также не определенной оставлена наиболее часто встречающаяся ситуация, когда организация использует имущество не только для указанных в п.п.7 ст.381 НК РФ целях, не конкретизировано определение предназначения объекта основных средств.</p>	<p>п.п.7 ст.381 НК РФ</p>		<p>Письмо Минфина от 03.06.2004 г. № 03-05-06/63; Письмо ФНС от 05.08.2005 г. № 21-4-04/294</p>

Продолжение приложения 8

№	Краткое содержание нарушения принципа определенности	Нормативные документы	Судебная практика	Официальные разъяснения уполномоченных органов
3	п.11 статьи 381 НК РФ не содержит ограничений в части использования льготированного имущества, в то время как ограничение по назначению использования льготированного имущества введены Постановлением Правительства от 30.09.2004 года № 504	Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 504		Письмо Министерства финансов РФ к ОАО "РЖД" № 03-06-01-04/78 от 03.04.2006 года
4	Не определен порядок определения налоговой базы по налогу на имущество по объектам жилого фонда, внешнего благоустройства, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста введенным в эксплуатацию до 01.01.2006 года.	Приказ Минфина РФ № 147н от 12.12.2005 года; п. 17 ПБУ 6/01; п. 1 ст. 375 НК РФ		
5	Организация самостоятельно определяет, как учитывать активы в составе основных средств на счетах 01 и 03 или в составе материально-производственных запасов на счете 10 «Материалы», что должно найти отражение в учетной политике организации, в противном случае возникает вероятность налоговых рисков.	п. 4 и п. 5 ПБУ 6/01		

Научное издание

Содномова Светлана Константиновна
Калашникова Эльвира Леонидовна

Налоговые риски при неопределенности налоговой обязанности

Издается в авторской редакции

ИД № 03618 от 26.11.01.

Подписано в печать 03.03.08. Формат 60x90 1/16. Бумага офсетная.

Печать трафаретная. Усл. печ. л. 11,8. Тираж 100 экз.

Заказ

Издательство Байкальского государственного университета
экономики и права.

664003, Иркутск, ул. Ленина, 11.

Отпечатано в ИПО БГУЭП.