

Канд. экон. наук, доцент
Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА: ПОЛЯРНОСТЬ И РАВНОПРАВНОСТЬ

Аннотация. Исследуются такие базовые понятия, как причины возникновения налоговых рисков, субъекты и объект налоговых рисков, событие и последствие. Раскрываются специфические черты налоговых рисков: полярность и равноправность, на основе чего автором делается вывод о невозможности разделения понятий "государственные налоговые риски" и "налоговые риски налогоплательщика".

Анотація. Досліджуються такі базові поняття, як причини виникнення податкових ризиків, суб'єкти та об'єкт податкових ризиків, подія і наслідок. Розкриваються специфічні риси податкових ризиків: полярність і рівноправність, на основі чого автором робиться висновок про неможливість розділення понять "державні податкові ризики" і "податкові ризики платника податків".

Annotation. The article is devoted to such basic concepts as the reasons of tax risks occurrence, actors and an object of tax risks, event and consequence. The specific features of tax risks, namely the polarity and equal rights are revealed, and on this basis the author makes the conclusion about the impossibility to differentiate the concepts of "state tax risks" and "tax risks of the taxpayer".

Ключевые слова: налоговая ловушка, налоговая неопределенность, субъекты налоговых рисков, объект налоговых рисков, дуализм налоговых рисков, государственные налоговые риски, налоговые риски налогоплательщика.

Порядок и условия налогообложения должны быть всегда установлены однозначно. И налогоплательщик, и налоговые органы, представляющие интересы государства, должны точно понимать, как именно необходимо действовать в каждой конкретной ситуации и какие именно налоговые последствия вытекают из их действий. Именно по этой причине некоторые ученые считают, что в процессе налогообложения не могут возникнуть никакие риски, ибо не должна существовать никакая неопределенность. Ключевое слово здесь "должны", но на практика эта ситуация слабо осуществима во всеобъемлющем масштабе. Хотя в теории именно так и должны строиться отношения, возникающие в процессе налогообложения. Избежать неопределенности возможно, только если налогоплательщик и налоговые органы заключили конкретное соглашение по конкретному вопросу, например о трансфертных ценах [1]. Во всех остальных случаях неопределенность (условно назовем ее "налоговая неопределенность") будет существовать.

Налоговая неопределенность связана с недостаточностью информации о порядке налогообложения и налоговых последствиях. Природа налоговой неопределенности формируется под воздействием двух факторов:

комплексности налоговых отношений;

разнонаправленности интересов участвующих сторон (так называемая "налоговая ловушка").

Комплексность возникает в связи с объединением в одну систему разнородных по содержанию общественных отношений. Как следствие, границы применения правовых норм размываются, правила игры становятся более неопределенными, появляется многогранность, стремящаяся к бесконечности. Данная ситуация усугубляется стремлением к универсальности. То есть порядок налогообложения формируется исходя из того, что одновременно надо предусмотреть все возможные варианты при их бесконечном количестве. С математической точки зрения подобная задача достаточно абсурдна.

Если рассматривать налогообложение с точки зрения институциональной экономики, то, к сожалению, можно констатировать наличие так называемой "институциональной ловушки" – крайне низкой эффективности взаимодействия сторон, участвующих в налоговых отношениях. "Налоговая ловушка" заключается в сложившейся под воздействием существующей системы ценностей и традиций разнонаправленности мотиваций. Фактически преобладает неформальный подход, когда стороны руководствуются нормой поведения, которая гораздо менее эффективна по сравнению с неконфронтационной нормой, но при этом для обеих сторон отсутствуют стимулы для ее изменения. "Налоговая ловушка" – устойчивое противодействие (как общественная норма поведения) субъектов налоговых отношений, которое препятствует нормальному существованию и развитию налоговой системы.

Стремление сократить свои налоговые обязательства для налогоплательщика естественно и оно будет существовать практически в любой налоговой системе. Это не означает, что налогоплательщики перманентно являются недобросовестными, это лишь обозначает вектор их стремлений.

В то же время налоговые органы единственной целью своего существования считают максимизацию налоговых поступлений. Причем, к сожалению, максимизацию в текущий момент. Этот факт также не означает, что налоговые органы желают лишь "отнять" у налогоплательщика побольше, но четко выражает направление вектора стремлений.

Схематично разнонаправленность интересов сторон, участвующих в налоговых отношениях ("налоговую ловушку"), можно изобразить в виде "вектора стремлений", который по сути своей отражает перетягивание каната.

Разнонаправленность мотиваций приводит к разнонаправленности налоговых рисков. То есть, если налогоплательщик теряет, то бюджет приобретает, и наоборот. В той или иной интерпретации риск, как термин, включает в себя понятия "событие" и "последствие" или их сочетание. Последствия вытекают из событий. Одно и то же событие в один и тот же момент времени не может иметь и положительный, и отрицательный результат для единственного субъекта. Очевидно, что разнонаправленные последствия могут возникнуть лишь из нескольких событий. Эти события обладают полярностью. Событие, которое способно принести кому-либо ущерб, убыток, – отрицательное. Событие, способное принести пользу или прибыль, – положительное. Одно и то же действие может приводить к возникновению событий обеих полярностей. Это как раз случай игры на бирже, который чаще всего приводят в пример "спекулятивные риски", или игру в орлянку. Но в любом случае, это, по меньшей мере, два события, которые приводят к двум полярным последствиям. Вероятность возникновения разнонаправленных последствий никак не может привести к их одновременному наступлению для единственного субъекта, для двух различных субъектов – может, для одного – никогда. Одно и то же событие может быть положительным для налогового органа и отрицательным для налогоплательщика, и наоборот. И однозначно оно не может быть одновременно положительным (или одновременно отрицательным) для обеих сторон. Этот "феномен", хотя здесь и нет ничего необычного, и является обоснованием полярности налоговых рисков.

Объектом налогового риска как для государства, так и для налогоплательщика являются налоговые платежи. Разница, вытекающая из полярности налоговых рисков, заключается лишь в направлении этих налоговых платежей: если они стремятся к увеличению, то это риски налогоплательщика, если сокращаются – государственные.

Фактически налоговые риски возникают и у налогоплательщика, и у налоговых органов, которые представляют интересы государства, но это обязательно прямо противоположные риски.

Основой существования налоговых рисков является понятие субъекта. Именно по причине наличия двух противопоставленных субъектов и существует такая отличительная черта налогового риска, как полярность. Причиной риска являются действия субъекта, основанные на его выборе. Классическим примером является игра в орлянку: игрок делает выбор, какой стороной упадет монета, и тем самым принимает на себя риск. В налоговых отношениях все несколько сложнее, и самое главное – риск необходимо рассматривать с точки зрения двух субъектов.

Со стороны налогоплательщика существует два внутренних варианта создания рисков ситуации (риск начал существовать): налогоплательщик принимает управленческое решение и налогоплательщик отражает (документирует) это решение. И в том, и в другом случае налогоплательщик делает выбор.

Есть еще одна ситуация, при которой у налогоплательщика может возникнуть налоговый риск, – условно можно назвать ее "внешняя причина". Автором определено, что риск начинает существовать, когда субъект риска делает выбор, который и является причиной этого риска. Однако субъектов у нас два, и, в случае когда полярный субъект (налоговый орган) делает выбор, с одной стороны, возникает риск для самого налогового органа, а, с другой стороны, этот выбор приводит к возникновению риска у налогоплательщика. Допустить, что налоговые органы являются "пассивными" субъектами налогового риска и не совершают самостоятельно никаких действий, то есть не осуществляют выбора, вряд ли возможно.

Отсюда абсолютно простой вывод: налоговые органы осуществляют выбор, который одновременно является и "внутренней причиной" риска для самого налогового органа, и "внешней причиной" риска для налогоплательщика, и наоборот, выбор налогоплательщика является "внешней причиной" риска для налогового органа и "внутренней причиной" риска для налогоплательщика.

Однако, по аналогии с налогоплательщиками, у налоговых органов также существует два уровня возникновения налогового риска: на уровне законодательной работы (законодательная) и на уровне администрирования (административная). Таким образом, получается причинная матрица налоговых рисков, в которой одна и та же причина, в зависимости от того, к какому субъекту она относится, попадает как в группу внутренних, так и в группу внешних причин (таблица).

Таблица

Причинная матрица налоговых рисков

Вид причины	Налогоплательщик	Налоговый орган
Стратегическая	Внутренняя причина	Внешняя причина
Документационная	Внутренняя причина	Внешняя причина
Законодательная	Внешняя причина	Внутренняя причина
Административная	Внешняя причина	Внутренняя причина

Фактически, если происходит увеличение налоговых платежей, то налогоплательщик теряет, а бюджет находит, и наоборот. То есть одно и то же событие приводит к двум противоположным результатам, то есть полярности.

Кто же во взаимодействии "налогоплательщик – государство" ведущий, а кто – ведомый? Позиции могут быть разными, но в отношении налоговых рисков ни одна из сторон не получает господства над другой и состязательное начало не теряет своего значения никогда. Следует вспомнить, что причина налогового риска – налоговая неопределенность, а возникает конкретный налоговый риск вследствие конкретного действия одной из сторон. То есть до тех пор пока налогоплательщик не совершит какой-либо операции и не отразит ее у себя в отчетности, налоговый риск не возникнет ни у него, ни у государства. С другой стороны, действия налогового органа являются внешними причинами возникновения налоговых рисков налогоплательщика. Налицо равноправие с точки зрения

одинаковой возможности "генерации" налогового риска сторон. Равноправие, равенство, паритетность – основа существования налогового риска, ибо невозможно отделить налоговый риск государства от налогового риска налогоплательщика: у них одна основа, но полярные последствия.

Полярность несводимости друг к другу и равноправия налоговых рисков позволяет сделать вывод о дуализме данного явления. Исходя из этого дальнейшие исследования, в первую очередь, должны быть направлены на объединение понятий "государственные налоговые риски" и "налоговые риски налогоплательщика", ибо они неотделимы друг от друга и проявляются исключительно через взаимосвязь. Существующая в настоящий момент тенденция к разделению этих двух понятий является малообоснованной, приводит лишь к ухудшению ситуации и не позволяет сформировать полноценный аппарат управления и методологическую базу.

Литература: 1. Налоговый кодекс Российской Федерации № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_4.html#p6648.