

ЗАКОНОТВОРЧЕСТВО В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

О.В. Фишер, Л. Г. Чанкселиани

НАЛОГОВАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ, КАК УСЛОВИЕ НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА В РОССИИ

Аннотация. Налоговая деятельность налогоплательщика сопряжена с возникновением налоговых рисков, вследствие наличия налоговой неопределенности. В статье исследуются категории «налоговая деятельность налогоплательщика», «налоговой неопределенности», выявляются причины возникновения и ее разновидности.

Ключевые слова: налоги и налогообложение, налоговая деятельность налогоплательщика, налоговая неопределенность, разновидности налоговой неопределенности, налоговая неопределенность закона, налоговая неопределенность последствий, налоговый риск, налоговый спор, налоговая деятельность, налоговая деятельность государства.

Налоговая система России, следуя требованиям изменяющегося хозяйственного оборота, постоянно трансформируется. За последние десятилетия налоговое законодательство претерпело ряд кардинальных изменений: налоговое правовое поле регулярно совершенствуется, модифицируется механизм взимания отдельных налогов, изменяются состав и структура совокупной налоговой нагрузки в экономике. Вместе с тем, концептуальные положения теории детерминированной совокупной налоговой нагрузки как оптимальной налоговой нагрузки или стратегического налогового потенциала, все еще не нашли достаточного отражения в принципиальных основах построения практики современной налоговой системы. Вследствие превалирования фискальных приоритетов государственной налоговой политики над регулируемыми, налоговая система России, с позиции гармоничного развития экономики, отличается дисфункцией. Диспаритет функций порождает не только противоречие действующих норм и инструментов, но и непрозрачность механизмов налогообложения.

Налогоплательщики, в данных условиях хозяйствования, все чаще выстаивают систему налогового менеджмента и налогового планирования, с учетом системы факторов и условий функционирования организации и существующего налогового зако-

нодательства. Целенаправленная деятельность налогоплательщиков ориентирована на исполнение законно установленных обязанностей с учетом всех нюансов существующего налогового законодательства. Она нацелена на достижение максимального финансового результата путем законной оптимизации хозяйственной деятельности предприятия с точки зрения её налоговых последствий. Можно говорить о том, что налоговая деятельность хозяйствующих субъектов является неотъемлемой частью их деятельности в рамках финансово-хозяйственной деятельности. Потребность в изучении специфики данного явления предопределяет обоснования признаков налоговой деятельности как деятельности, неразрывно сопровождающей любую деятельность хозяйствующего субъекта.

В экономической литературе говорят о налоговой деятельности как о важнейшей функции государства, определяют налоговую деятельность государства с двух позиций: в широком смысле – как составляющую финансовой деятельности государства, осуществляемую органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций; в узком смысле – как деятельность налоговых органов, обуславливающую в целом выполнение функции сбора налоговых

органов, а также (опосредованно) – осуществление государственной налоговой политики¹. По нашему мнению, понимание данной категории является несколько упрощенным. Любая деятельность включает в себя цель, средство, результат и сам процесс деятельности. Налоговую деятельность следует изучать и рассматривать и с позиции налогоплательщика, так как целью осознанных действий по ее осуществлению является грамотное управление налоговыми обязательствами.

На наш взгляд, *налоговая деятельность налогоплательщика* - неотъемлемая часть его финансово-хозяйственной деятельности, представляющая собой совокупность регламентированных действий по исчислению и уплате законно установленных налогов и сборов с достижением максимально возможного положительного финансового результата в конкретных условиях хозяйствования.

Целями налоговой деятельности налогоплательщика являются исполнение хозяйствующим субъектом законных обязанностей перед бюджетом по уплате налогов и сборов и управление (оптимизация) собственными налоговыми обязательствами. Субъектом деятельности в данном случае выступает налогоплательщик, объектом – налоговое обязательство хозяйствующего субъекта. Исполнение налогоплательщиком обязанностей перед государством и, тем более, управление налоговыми выплатами, как правило, является трудоемкой процедурой, которая базируется на доскональном изучении значительного комплекса нормативных актов, регулирующих деятельность в конкретной сфере. Право на управление собственными налоговыми выплатами предоставлено налогоплательщикам в пп.3, 4 п.1 ст. 21 НК РФ. В силу нормы п.3 ст. 21 возможность использовать это право получают плательщики сборов, а на основании п.2 ст. 24 НК РФ и налоговые агенты. В соответствии с данными нормами Налогового Кодекса РФ, налогоплательщик имеет право:

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

- получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом.

Налоговая деятельность осуществляется в условиях налоговой неопределенности как следствия диспаритета фискальной и регулирующих функций отечественной налоговой системы, наличия пробелов в законодательстве и противоречивости налоговых правовых норм, выступающей источником налогового риска.

По закону государства определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги. Для признания налога законно установленным необходимо сформировать в законе его полноценную структуру путём определения всех существенных элементов налогообложения, то есть установить налог можно только путем прямого перечисления в законе всех существенных элементов налогообложения. Полноценная с точки зрения экономико-правового содержания, четко сформированная структура налога обеспечивает работоспособность и эффективность налогового механизма, позволяя налогоплательщикам правильно исчислить и своевременно уплатить сумму налога, а налоговым органам – провести соответствующий контроль.² Законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Например, налоговый кодекс Российской Федерации предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он обязан платить. При этом все устранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны толковаться в пользу налогоплательщика, плательщика сборов. Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Расплывчатость формулировок налоговой нормы может привести к ее дискриминационному применению государственными органами и должностными лицами в отношении налогоплательщика.³ Несмотря на работу по детали-

¹ Ольшанская Н.А., Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемент налоговой деятельности государства: автореферат. Саратов: Изд. ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». 2004. С. 16-18.

² Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993-2007) / Под. ред Л.О. Иванова, В.М. Зарипова., М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 6.

³ Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по воп-

зации законодательства, многие нормы налогового права все еще не охватывают всех сторон отношений государства и налогоплательщиков, наличие проблем подтверждается арбитражной практикой разрешения налоговых споров. Всё вышесказанное позволяет говорить о неопределенности налоговых отношений в России.

Согласно современному экономическому словарю, неопределенность – это недостаточность сведений об условиях, в которых будет протекать экономическая деятельность, низкая степень предсказуемости, предвидения этих условий. Неопределенность сопряжена с риском планирования, принятия решений, осуществления действий на всех уровнях экономической системы. Неопределенность – ситуация, не поддающаяся оценке, усложняющая выбор вариантов, поведения участников деятельности. Если вероятность ожидаемого события неизвестна, оно может развиваться и наступить различными способами. Нередко конечный итог в целом известен, но неизвестны сроки, отклонения от прогнозного варианта, неопределенные последствия. Именно в условиях неопределенности принятие хозяйственных решений осуществляется в условиях риска. Риск в условиях неопределенности неизбежен, он предполагает и вероятность события, и степень отклонения от ожидаемого результата. Риск связан с элементом неопределенности, которая, так или иначе, отражается на поведении экономического агента и результатах экономической деятельности.⁴

В инновационном процессе неопределенность – это недостаточность сведений об условиях, в которых будет протекать инновационная деятельность, низкая степень предсказуемости, предвидения этих условий.⁵

Неопределенность, согласно разработкам управленческого решения — это неполнота или недостоверность информации об условиях реализации решения, наличие фактора случайности или противодействия. Таким образом, принятие решения в условиях неопределенности означает выбор варианта

решения, когда одно или несколько действий имеют своим следствием множество частных исходов, но их вероятности совершенно неизвестны или не имеют смысла. Источниками неопределенности ожидаемых условий в развитии предприятия могут являться: поведение конкурентов, персонала организации, технические и технологические процессы и изменения конъюнктурного характера. При этом условия могут подразделяться на: социально-политические, административно-законодательные, производственные, коммерческие, финансовые. Таким образом, условиями, создающими неопределенность, являются воздействия факторов внешней к внутренней среды организации. Решение принимается в условиях неопределенности, когда невозможно оценить вероятность потенциальных результатов. Это необходимо, когда требующие учета факторы настолько новы и сложны, что релевантная информация о них недостоверна. В итоге вероятность определенного последствия невозможно предсказать с достаточной степенью достоверности. Неопределенность характерна для некоторых решений, которые приходится принимать в быстро меняющихся обстоятельствах.⁶

В экономико-математическом словаре неопределенность в системе [systems uncertainty] — ситуация, когда полностью или частично отсутствует информация о возможных состояниях системы и внешней среды. Иначе говоря, когда в системе возможны те или иные непредсказуемые события (вероятностные характеристики которых не существуют или неизвестны). В экономическом прогнозировании принято различать неопределенность «истинную» (многовариантность развития и невозможность однозначного выбора эффективных вариантов) и «информационную» (неопределенность, возникающую из-за неполноты и неточности информации об исследуемых процессах).⁷

В налоговой сфере налоговая неопределенность, возникает вследствие:

1. Изменчивости налогового законодательства:

- постоянные изменения, дополнения, уточнения действующих норм налогового права (а именно изменение ставок действующих налогов и

росам налогообложения (1993-2007). М.: Волтерс Клувер, 2009. С. 13.

⁴ Экономическая неопределенность URL: http://nuru.ru/ek/general/006_5/htm (дата обращения: 11.03.2012).

⁵ Дороничева Т., Сущность и виды неопределенности инновационного процесса URL: <http://himinfo.ru/session/show.php&sq=901> (дата обращения: 11.03.2012).

⁶ Разработка управленческого решения в условиях неопределенности и риска URL: <http://oknemuan.ru/?p=1&id=9> (дата обращения: 11.03.2012).

⁷ Экономико-математический словарь URL: <http://slovary.yandex.ru> (дата обращения: 11.03.2012).

сборов; изменение срока и условий осуществления налоговых платежей и т.д.). Отсутствует стабильность;

- введение новых видов налогов и сборов на осуществление отдельных видов хозяйственной деятельности;
- изменение ставок действующих налогов;
- изменение условий (в том числе сроков) уплаты налоговых платежей;
- отмена налоговых льгот;

2. Сложности (двусмысленности) толкования статей Налогового Кодекса. Многие положения налогового законодательства сформулированы таким образом, что допускают неоднозначное прочтение и трактовку. Отсутствие ясности, недвусмысленности.

3. Сложившейся судебной практики, непосредственно оказывающей влияние на принимаемые налогоплательщиком решения.

В юридической литературе говорят о неопределенности налогового права и определяют его как возможность различного понимания и применения. Неопределенность налогового права расширяет усмотрение правоприменителя (налогового органа

или суда), позволяя правоприменителям по-разному решать те или иные вопросы налогообложения для разных налогоплательщиков в аналогичных ситуациях.⁸

Ярким доказательством роста неопределенности налогового права или налоговой неопределенности закона является увеличение количества налоговых споров. Постоянная изменчивость и неоднозначная трактовка налогового законодательства приводит к возникновению конфликтов, спорных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками. Налоговый спор, как юридическое явление, аккумулирует в себе все признаки противоречий в налогово-правовой сфере и отображает динамику их развития. Количество налоговых споров ежегодно увеличивается.

Структура налоговых споров с участием налоговых органов за период с 2007 по 2010г. представлена в таблице 1. Из таблицы видно, что причины возникновения налоговых споров, в том числе, связаны с применением налогового законодательства и оспариванием ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц.

Таблица 1

Структура дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами Российской Федерации, тыс. дел.

	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
1	2	3	4	5
Рассмотрено всего дел:	905	970	1410	1197
в том числе, возникших из административных и иных публичных правонарушений, из которых:	444	472	568	341
- связанных с применением налогового законодательства	115	100	88	92
- об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов, действий (бездействия) должностных лиц	60	51	35	32

Составлено автором по: справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов URL: http://arbitr.ru/_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf (дата обращения: 11.03.2012).

⁸ Щекин Д.М., Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статус. 2007. С.40.

Количество налоговых споров ежегодно увеличивается как в абсолютном, так и в относительном выражении, в среднем за период с 2007 по 2010 год динамика увеличения составила 30% (рис. 1).

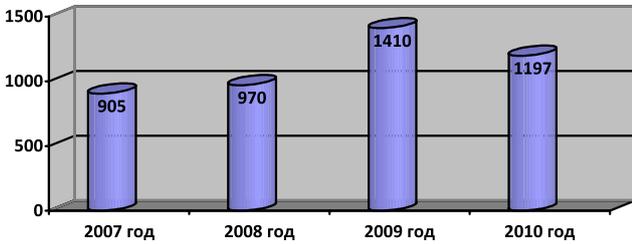


Рис. 1. Количество дел с участием налоговых органов, рассмотренных арбитражными судами Российской Федерации, тыс. дел.

Составлено автором по: Справка о рассмотрении арбитражными судами Российской Федерации дел с участием налоговых органов. URL: http://arbitr.ru/_upimg/B21815F28C60DBB593968D0816DB56C8_12.pdf (дата обращения: 11.03.2012).

По данным Федеральной Налоговой службы, количество исков, подаваемых налогоплательщиками, увеличивается в среднем на 10 000 по сравнению с предшествующим годом⁹. По данным Высшего Арбитражного Суда, ежегодно количество дел, связанных с нарушениями налогового законодательства, увеличивается в среднем на 100 000 по сравнению с предшествующим годом¹⁰. Налоговый спор, как правило, основывается на неопределенности в правовом положении, в правах и обязанностях участников налоговых правоотношений - налогоплательщиков и налоговых органов.¹¹

Данные, приведенные в таблице 1, отражают не только рост активности налогоплательщиков по судебной защите своих прав, но и рост неопределенности налогового права. Такого же мнения придерживается и Д. М. Щекин, он говорит, что тенденция к увеличению неопределенности налогового права проявляется как на уровне законодательства о налогах и сборах, так и на уровне правоприменительной

практики.¹² Т.А. Глухих отмечает, что тенденция к увеличению числа налоговых споров во многом обусловлена неопределенностью налогового законодательства, а также расхождениями в толковании его норм судьями, налоговыми органами, налогоплательщиками.¹³ По мнению В. Зорькина, наибольшее количество нареканий вызывают нечеткость и неясность законодательства о налогах и сборах, а неопределенность с уплатой налога, как и всякая неопределенность в административных отношениях, создает благодатную почву для коррупции.¹⁴

С другой стороны, задолженность по налогам и сборам в целом по Российской Федерации за данный период увеличилась на 22%, а по Волгоградской области на 11% (табл. 2). Все вышесказанное позволяет с уверенностью говорить о существовании налоговой неопределенности.

Таблица 2

Динамика задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации, млрд. руб.

	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.
Российская Федерация	574	559	699	703
Волгоградская область	6,2	5,1	6,7	6,9

Составлено автором по: Сводные отчеты по формам статистической налоговой отчетности за 2007-2010 гг. URL: <http://r34.nalog.ru/>; <http://nalog.ru/> (дата обращения: 11.03.2012).

На наш взгляд, на основании проведенного анализа, можно говорить о налоговой неопределенности, не только как о причине возникновения налогового риска, но и как о последствии его проявления (см. рис. 2).

Налоговая неопределенность как причина возникновения налогового риска (налоговая неоп-

⁹ Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения: 11.03.2012).

¹⁰ За 2005 год выросло число судов по налоговым спорам. - URL: <http://news.ru> (дата обращения: 11.03.2012).

¹¹ Работа арбитражных судов в 2007 г.: статистика ВАС РФ // Налоговые споры. 2008. №5. URL: <http://www.nspor.ru/develop/article/2902> (дата обращения: 11.03.2012).

¹² Щекин, Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Статус, 2007. - С. 40.

¹³ Глухих, Т.А. К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях // Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 12. - Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 11.03.2012).

¹⁴ Бизнес. 2006. N 5 (270). - Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 11.03.2012).

ределенность закона) – это неполнота, неточность текстуальных формулировок норм налогового права, утрата актуальности информации, необходимой для надлежащего исполнения обязанностей перед бюджетом. Можно выделять *истинную и информационную налоговую неопределенность* закона.

Истинная налоговая неопределенность закона – это поливариантность применения норм налогового и смежных отраслей права, затрудняющая выбор эффективного решения в ходе налогового планирования и менеджмента.

К процессуально-правовыми последствиями можно отнести:

- принудительную выемку налоговыми органами документов у налогоплательщика;
- приостановление операций по счетам в банке;
- отказ в выдаче справки об отсутствии задолженности по налогам для налогоплательщика;
- обжалование налогового решения в вышестоящих налоговых органа;
- обжалование налогового решения в судебных органах;

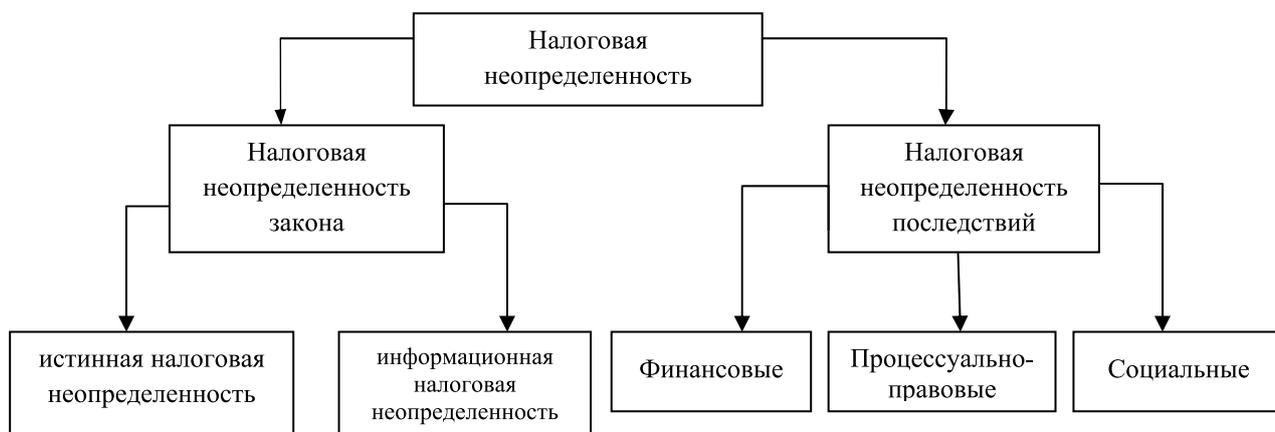


Рис. 2. Классификация налоговой неопределенности

Составлено автором

Информационная налоговая неопределенность закона – неполнота, неточность и нестабильность налогового законодательства, его трактовки и применения на практике.

Налоговая неопределенность последствий – совокупность финансовых, процессуально-правовых, социальных последствий, возникающих под воздействием налогового риска.

Критерием значимости последствий налоговой деятельности хозяйствующего субъекта, с *финансовой позиции*, следует считать внеплановое движение денежных ресурсов. К ним можно отнести как незапланированный отток, так и приток денежных средств, а также «работу в ноль». Например: возникновение убытка, уплата налога, штрафов, пеней, нулевой результат хозяйственной деятельности, получение прибыли больше ожидаемой и пр.

- доначисление дополнительных налогов, штрафов, пеней;
- наступление уголовной ответственности, и т.д.

Социальными последствиями можно считать:

- потерю деловой репутации;
- приобретение статуса недобросовестного налогоплательщика и т.д.

Налоговая неопределенность, нестабильность, постоянная изменчивость, пробелы в законодательстве, нечёткая формулировка норм права приводит к возникновению рисков неправильного исполнения налогоплательщиком своих обязанностей в ходе налоговой деятельности налогоплательщика и соответственно финансовых потерь. Налоговая неопределенность, в налоговой деятельности хозяйствующего субъекта, является реалией современной российской налоговой системы.

Библиография

1. Ольшанская Н.А., Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемент налоговой деятельности государства: автореферат. Саратов: Изд. ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». 2004. 22с.
2. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993-2007) / Под. ред Л.О. Иванова, В.М, Зарипова. М.: Волтерс Клувер. 2009. 736с.
3. Экономическая неопределенность. URL: http://nuru.ru/ek/general/006_5/htm (дата обращения: 11.03.2012).
4. Дороничева Т., Сущность и виды неопределенности инновационного процесса / URL: <http://himinfo.ru/session/show.php&sq=901> (дата обращения: 11.03.2012)
5. Разработка управленческого решения в условиях неопределённости и риска. URL.: <http://oknemuan.ru/?p=1&id=9> (дата обращения: 11.03.2012)
6. Щекин Д.М., Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статус. 2007. 240с.
7. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы. URL: <http://nalog.ru> (дата обращения: 11.03.2012)
8. Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда. URL: <http://arbitr.ru> (дата обращения: 11.03.2012).
9. Глухих Т.А., К вопросу о недобросовестности в налоговых правоотношениях // Налоговые споры: теория и практика. 2005. N 12. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения: 11.03.2012).
10. Юткина Т.Ф., Налоги и налогообложение: Учебник для студ. вузов. - 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М. 2001. 576 с.

References (transliteration)

1. Ol'shanskaya N.A., Pravovoe regulirovanie ucheta nalogoplatel'shchiuov kak element nalogovoy deyatel'nosti gosudarstva: avtoreferat. Saratov: Izd. GOU VPO «Saratovskaya gosudarstvennaya akademiya prava». 2004. 22s.
2. Konstitutsiya i nalogi: osnovnye polozheniya resheniy Konstitutsionnogo Suda Rossiyskoy Federatsii po voprosam nalogooblozheniya (1993-2007) / pod. red L.O. Ivanova, V.M, Zaripova. M.:Volters Kluver. 2009. 736с.
3. Ekonomicheskaya neopredelennost'. URL: http://www.nuru.ru/ek/general/006_5/htm (data obrashcheniya: 11.03.2012).
4. Doronicheva T., Sushchnost' i vidy neopredelennosti innovatsionnogo protsessa / URL: <http://himinfo.ru/session/show.php&sq=901> (data obrashcheniya: 11.03.2012)
5. Razrabotka upravlencheskogo resheniya v usloviyakh neopredelennosti i riska. URL.: <http://oknemuan.ru/?p=1&id=9> (data obrashcheniya: 11.03.2012)
6. Shchekin D.M., Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava. M.: Status. 2007. 240с.
7. Ofitsial'nyy sayt Federal'noy Nalogovoy Sluzhby. URL: <http://www.nalog.ru> (data obrashcheniya: 11.03.2012)
8. Ofitsial'nyy sayt Vysshego Arbitrazhnogo Suda. URL: <http://www.arbitr.ru> (data obrashcheniya: 11.03.2012).
9. Glukhikh T.A., K voprosu o nedobrosovestnosti v nalogovykh pravootnosheniyakh // Nalogovye spory: teoriya i praktika. 2005. N 12. Dostup iz spravochno-pravovoy sistemy «Konsul'tant Plyus» (data obrashcheniya: 11.03.2012).
10. Yutkina T.F., Nalogi i nalogooblozhenie: Uchebnik dlya stud. vuzov. - 2-e izd., pererab. i dop. M.: INFRA-M. 2001. 576 s.