

© 2013 г.

Сергей Шахов

(Финансовый университет при Правительстве РФ)

(e-mail: SAShahov-88@yandex.ru)

МЕСТО И РОЛЬ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКЕ

Статья посвящена роли и месту налоговых рисков в современной экономике. Рассмотрены основные причины их возникновения и пути предотвращения. Особое внимание уделяется макроэкономическому подходу к оценке налоговых рисков. Констатируется тот факт, что несовершенство и двусмысленность отдельных положений российского законодательства во многом тормозят развитие экономической системы страны.

Ключевые слова: налоговый риск, налоговые реформы, налоговая политика, экономическая безопасность, экономическая система страны, совершенствование налоговой системы.

В современной экономике налоговые риски занимают по значимости далеко не последнее место. В первую очередь это связано с тем, что налоги являются основными источниками формирования бюджета страны и создают тем самым экономическую базу для существования государства, которое может выполнять свои функции только при наличии надлежащего финансирования. Размер и состояние бюджета, в свою очередь, оказывает регулирующее воздействие на экономику. Налогообложение является неотъемлемой частью современной системы перераспределения средств между хозяйствующими субъектами, в связи с чем актуальность проблемы налоговых рисков не вызывает сомнения.

С точки зрения государства (в лице налоговых органов) налоговые риски – это вероятность несоблюдения налогоплательщиком налогового законодательства, то есть возможных финансовых потерь бюджетов всех уровней и государства в целом. Иными словами, налоговые риски государства заключаются в вероятности поступления меньших сумм налогов по сравнению с планируемыми объемами, что, в свою очередь, может привести к негативным последствиям, например, к незапланированному дефициту бюджета. Такие последствия могут ограничить возможность финансирования многих бюджетных расходов, что, в свою очередь, приведет к торможению экономического роста в целом.

Налоговые риски государства определяются двумя видами факторов, которые можно разделить на внутренние и внешние. Внутренние – это проводимая государством налоговая политика, а внешние – это фор-

мирование и функционирование механизмов международного налогового планирования (в частности, деятельность офшорных зон; наличие двусторонних и многосторонних соглашений об избежании налогообложения и т.д.).

Говоря о налоговых рисках государства, следует отметить такую его функцию, как налоговый контроль, основной задачей которого является пополнение бюджета страны. Однако налоговый контроль может выступать не только в качестве государственной функции, но также в качестве определенного механизма управленческого процесса на предприятии, выполняющего одновременно организационную, контрольную и информационную функции. Так, налоговый контроль может аккумулировать информацию о состоянии расчетов с бюджетом, на основе чего заинтересованные пользователи могут принимать определенные решения, помимо этого данная информация может быть также использована для оценки системы управления налоговыми рисками¹.

Осуществление налоговой политики, которое зачастую сопровождается проведением налоговых реформ, само по себе продуцирует налоговые риски. Посредством налоговой политики государство может воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков, создавая для них максимально благоприятные условия деятельности, которые наиболее выгодны как для самих налогоплательщиков, так и для экономики в целом, либо, напротив, ухудшая условия для развития экономики. И зависит это от многих факторов, например, от экономической ситуации как в стране, так и в мире.

Реализация государственной налоговой политики и проведение налоговых реформ осуществляется посредством налогового механизма, под которым понимается система норм и организационных мер, определяющих порядок управления налоговой системой страны и ее функционирование. Фундаментом налогового механизма является налоговое законодательство. Говоря о налоговом законодательстве России, следует отметить, что оно само по себе уже представляет зону повышенного налогового риска. Одной из функций государственной налоговой политики является уменьшение налоговых рисков посредством сбора и анализа информации о возможных причинах их возникновения. Целью данной функции является возможность в любой момент определить наиболее существенные налоговые риски для государства и предотвратить их.

Теоретически государство должно устанавливать такие условия налогообложения, которые, во-первых, не препятствуют деятельности нало-

¹ Антошина О.А., Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия // Экономика. Налоги. Право. 2008. № 3. С.4-8.

гоплательщиков (малых, средних, крупных предприятий и т.д.), во-вторых, обеспечивает пополняемость бюджетов, соответствующую расходным задачам государственной политики. Зависимость налоговых поступлений в бюджет от уровня налоговой нагрузки описывается кривой Лаффера (рисунок 1), которая графически отображает зависимость между налоговыми поступлениями и налоговой нагрузкой. Концепция данной кривой подразумевает наличие оптимального уровня налогообложения, при котором налоговые поступления достигают максимума. Данная зависимость была сформулирована американским ученым Артуром Лаффером.

H – сумма поступлений в бюджет
 M – налоговые ставки



Рисунок 1

Эта кривая наглядно показывает, что по мере роста налоговой нагрузки (m) до некоторого поступления (m_0) общая сумма налоговых поступлений в бюджет растет. При этом значению (m_0) соответствует максимальное значение (H) налоговых поступлений. После прохождения значения (m_0) последующее увеличение налоговой нагрузки ведет не к увеличению налоговых поступлений, а к их уменьшению. Это происходит в силу того, что дальнейшее увеличение налогов подрывает заинтересованность налогоплательщиков в дальнейшем наращивании объемов производства и заставляет их переносить свой бизнес в государства с более либеральным налоговым законодательством либо «уходить в тень». Оптимальной нагрузкой, с точки зрения модели Лаффера, является такой ее уровень, который обеспечивает максимальные налоговые поступления в бюджет. Этого эффекта можно добиться двумя путями: повышенным уровнем налоговых ставок при наличии большого числа налоговых льгот

(узкой налоговой базе) или низком уровне налоговых ставок при минимальном числе льгот (широкой налоговой базе).

Сама по себе кривая Лаффера не позволяет судить о том, к каким результатам приведет повышение или понижение налоговых ставок – увеличению или сокращению налоговых поступлений. Это зависит от совокупности целого ряда факторов: типа системы налогообложения, временного параметра, масштабов теневой экономики, исходного уровня налоговых ставок, обилия «лазеек» и льгот и т.п.

Но эта кривая отражает общую закономерность: если существующая налоговая нагрузка непомерно велика, при ее снижении поступления в казну увеличатся. Стимул, получаемый экономикой от более низкого уровня налоговой нагрузки, будет настолько силен, что с лихвой компенсирует сокращение прямых налоговых поступлений вследствие снижения налоговых ставок. Иными словами, экономический эффект налоговой реформы превысит ее арифметический эффект.

Целью налоговых реформ, проводимых в России в 2000-е гг., являлось снижение налоговой нагрузки на нефтегазовый сектор, так как предполагалось, что высокие налоговые ставки вынуждают их укрывать часть доходов, минимизируя тем самым налоговую базу по тем или иным налогам. Однако, как показала практика, налоговые реформы имели и серьезное негативное влияние на экономику. Причиной этого, по всей видимости, послужила недостаточная проработка налогового законодательства, нечеткость его отдельных положений, слишком частая смена условий и порядка налогообложения, приводящая к высоким издержкам приспособления как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

Российские власти вот уже более чем полтора десятилетия пытаются достичь поставленных целей путем совершенствования системы налогообложения. Ни один год из предыдущих полутора десятилетий не прошел без существенного изменения налогового законодательства. Каждый год налоговая система страны претерпевала как количественные, так и качественные изменения величин налоговых ставок, системы бухгалтерского и налогового учета, других требований к налогоплательщику. По данным бюро экономического анализа¹ в период с 1991–1999 гг. законодательство по налогу на прибыль менялось 15 раз, а по налогу на добавленную стоимость и подоходному налогу существовало 16 редакций. Данные нововведения, как правило, либо еще больше усложняли положение налогоплательщики, либо не оказывали никакого положительного эффекта. Вводя новые налоги, усиливая налоговую нагрузку, а зачастую

¹ <http://www.beafnd.org/ru/>

внося, казалось бы, незначительные изменения в налоговое законодательство, государство всегда рискует недосчитаться налоговых поступлений.

Результативность налоговых реформ в большей степени зависит от того, какие принципы государство закладывает в проводимую налоговую политику. Как правило, эти принципы реализуются посредством корректировки принципов формирования налоговой системы: соотношения прямых и косвенных налогов; применения прогрессивных ставок налогообложения и степени их прогрессии, либо перехода к пропорциональным ставкам; использования системы вычетов, скидок и изъятий и их целевой направленности; методов формирования налоговой базы. Используя вышеуказанные принципы, государство в условиях стабильно развивающейся экономики стимулирует расширение объемов производства товаров, работ и услуг, инвестиционную активность, качественные показатели развития экономики. Благодаря применению тех или иных принципов осуществляется структурная и социальная направленность налогообложения. В период кризисной ситуации налоговая политика через использование указанных принципов способствует решению задач, направленных на восстановление экономики.

Согласно теории Е. Балацкого¹, проводимые государством налоговые реформы следует рассматривать в трех временных интервалах, включающих периоды: до начала реформ, период проведения реформы, после реформы. Такая градация предполагает довольно простую классификацию в зависимости от поведения совокупных фискальных издержек на разных отрезках времени.

Критерием классификации является эффективность проводимых реформ для экономики, т.е. их влияния на экономический рост. При этом выделяют три разновидности налоговых реформ.

Глобально-эффективная реформа, для которой характерно уменьшение совокупных издержек как в момент реформы, так и после нее по сравнению с их начальным значением. Следовательно, такая реформа дает положительный эффект как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе. Можно сказать, что реформа эффективна с точки зрения и стратегических планов, и тактики проведения государственных регулятивных мероприятий

Локально-эффективная реформа характеризуется увеличением совокупных фискальных издержек в момент реформы и их уменьшением по сравнению с начальным значением и после нее. Такая реформа дает отрицательный эффект в краткосрочном периоде и положительный эффект в

¹ Балацкий Е.В. Налоговые реформы и экономический рост// Проблемы прогнозирования. 2006. № 2. С.143-144.

долгосрочной перспективе. Соответственно она эффективна в стратегическом плане, но неэффективна с точки зрения поставленной цели.

Неэффективная реформа характеризуется ростом совокупных издержек как в момент реформы, так и после нее. Следовательно, такая реформа дает отрицательный эффект как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе.

Все три вида данных реформ могут подразделяться на две разновидности: либеральную и рестриктивную. Для либеральных преобразований характерно уменьшение налогового бремени, а для рестриктивных его увеличение. Иначе говоря, в момент проведения либеральной реформы происходит снижение налогового бремени по сравнению с начальным периодом, а при рестриктивной политике реформ происходит его рост.

Налоговые реформы, проводимые в России, можно отнести к разновидности либеральных, вид локально-эффективный, так как основной их целью, как правило, является снижение налогового бремени, что напрямую связано с ростом налоговых рисков для бюджета. Данная связь возникает в результате того, что не всегда снижение налогового бремени ведет в увеличению доходов казны.

Неопределенность и двусмысленность отдельных положений налогового законодательства может увеличивать налоговые риски бюджетов всех уровней. Подобная ситуация может возникнуть в условиях взыскания в бюджет доначисленных налогоплательщику сумм налогов в результате проведения выездной налоговой проверки, результаты которой могут быть потом оспорены налогоплательщиком и отменены решением арбитражного суда. Вследствие этого бюджет не только не получит определенную сумму налогов, но и возникнет риск дополнительного возмещения налогоплательщику причиненного ему действиями налоговых органов материального ущерба. В связи с этим весьма важно, чтобы российское налоговое законодательство было четко и недвусмысленно сформулировано, но, к сожалению, на сегодняшний день оно еще далеко от совершенства, что ведет к неизбежному увеличению налоговых рисков всех участников налоговых правоотношений.

С понятием налоговых рисков тесно связано такое понятие, как налоговая безопасность, которая является частью экономической безопасности страны как получателя налогов в доходную часть бюджета. Налоговая безопасность государства представляет собой такое состояние экономики и институтов власти, при котором обеспечивается гарантированное поступление налоговых платежей в бюджет, обеспечивающее защиту национальных интересов и социальную направленность налоговой политики. Налоговая безопасность государства – это финансово-экономическое состояние налогоплательщика, обеспеченное минимиза-

цией налоговых рисков, при котором со стороны хозяйствующего субъекта своевременно и в полном объеме уплачиваются налоги, а со стороны исполнительных и законодательных органов власти обеспечивается предусмотренная законом защита налогоплательщика. Это способствует росту доходной части бюджета, повышению экономической безопасности налогоплательщиков и развитию экономики в целом.

Общеизвестно, что при чрезмерном усилении налогового бремени определенная доля налогоплательщиков уходит в теневую экономику, другие же стараются по возможности минимизировать свои налоговые обязательства. Вследствие этого потери налоговых поступлений в бюджеты всех уровней могут значительно превосходить выигрыш от введения нового налога, повышения налоговых ставок или отмены налоговых льгот. В период с 2005 по 2011 годы в российском законодательстве не было внесено изменений, чрезмерно усиливающих налоговое бремя, что, в свою очередь, не могло не сказаться на росте доходов консолидированного бюджета страны, за исключением 2009 года, когда последствия мирового экономического кризиса проявились существенным падением доходов на российском рынке. В доказательство данного факта рассмотрим статистику по поступлению налоговых платежей в консолидированный бюджет страны в общем по всем налогам и в частности по налогу на прибыль (таблица 1)

Таблица 1

Доходы консолидированного бюджета РФ в целом и в разрезе налога на прибыль организаций в период с 2006 по 2011 гг.

Год	Сумма доходов консолидированного бюджета		Сумма доходов консолидированного бюджета от поступления налога на прибыль	
	млрд руб.	% к ВВП	млрд руб.	% к ВВП
2006	10 642,8	39,7%	1 670,6	6,2%
2007	13 250,7	40,2%	2172,0	6,6%
2008	16 003,4	38,4%	2513,2	6,0%
2009	13 599,7	34,8%	1264,6	3,2%
2010	16 031,9	35,5%	1774,6	3,9%
2011	20 853,0	38,4%	2270,5	4,2%

Из данных таблицы видно, что в период с 2006 по 2011 год налоговые поступления ежегодно увеличиваются (за исключением, как уже говорилось, 2009 года), это говорит о том, что налоговое законодательство в этот период времени имело такую структуру, которая позволяла ежегодно

увеличивать доходы консолидированного бюджета, не создавая значительных препятствий в деятельности налогоплательщиков.

Эти же данные подтверждаются статистикой по разнице начисленных и уплаченных налогов (таблица 2)

Таблица 2

Данные по начисленным и уплаченным налогам в целом и в разрезе налога на прибыль организаций в период с 2006 по 2012 гг.

Год	Начислено налогов		Уплачено налогов		Задолженность		Разница м/у начисленными и уплаченными налогами	
	всего в млрд руб.	налога на прибыль в млрд руб.	всего в млрд руб.	налога на прибыль в млрд руб.	всего млрд руб.	налога на прибыль в млрд руб.	всего в млрд руб.	налога на прибыль в млрд руб.
2006	4 483	1 711	5 427	2 600	757	170	944	889
2007	5 150	1 876	6 951	3 438	575	103	1 801	1 562
2008	6 098	2 412	7 944	4 179	559	108	1 846	1 767
2009	4 713	1 354	6 284	2 929	699	145	1 571	1 575
2010	5 877	1 878	7 660	3 564	705	177	1 783	1 686
2011	7 420	2 217	9 715	4 265	675	161	2 295	2 048
2012*	4996	1434	6485	2714	724	182	1489	1280

* Данные за 2012 год даны по состоянию на 01.08.2012 г.

Из данной таблицы видно, что в период с 2006 по 2008 гг. налоговые поступления увеличивались в среднем на 16,5%, а в 2009 году по сравнению с 2008 падают на 40%. Таблица 2 также иллюстрирует изменение задолженности в бюджетную систему по всем налогам и по налогу на прибыль в рассматриваемый период: так, в период с 2006 по 2008 год включительно задолженность по начисленным и уплаченным налогам сокращалась, а в период кризиса и после него стала колебаться.

Подводя итог проанализированных данных, можно сделать вывод о том, что мировой экономический кризис хоть и пошатнул экономическую систему страны, все же благодаря имеющейся структуре налогового законодательства доходы бюджета страны вновь вернулись на прежний уровень и продолжили возрастать.

По итогам сплошного федерального статистического наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства, проведенного Госкомстатом РФ в 2010 году, не найдены по зарегистриро-

ванным адресам 842 тыс. юридических лиц и 642 тыс. индивидуальных предпринимателей, которые могли бы являться субъектами малого и среднего предпринимательства¹. В целом по Российской Федерации примерно каждое пятое юридическое лицо и каждый третий индивидуальный предприниматель предоставили «нулевые» отчеты, что может свидетельствовать об отсутствии хозяйственной деятельности или говорить о сокрытии реальных результатов деятельности при формальном выполнении требований законодательства². Этот факт говорит о том, что данные субъекты предпринимательства ведут свою хозяйственную деятельность полуполюгально, укрывая свои реальные доходы и нанося тем самым довольно значительный урон бюджету страны.

Проводя налоговую политику и внося поправки в налоговое законодательство, государство обязано оценивать степень возможных налоговых рисков. Оцениваться при этом должны не только налоговые риски государства, но и риски налогоплательщиков, связанные с вероятностью их финансовых потерь вследствие тех или иных изменений в налоговом законодательстве, таких, как повышение ставок налогов, отмена налоговых льгот, введение новых налогов. Вводя какой либо новый налог либо отменяя налоговую льготу, государство рискует потерять ряд добросовестных налогоплательщиков, которых данные нововведения вынудят укрывать часть своих доходов и «уйти в тень» либо покинуть рынок, не выдержав конкуренции с недобросовестными налогоплательщиками. Так, замена единого социального налога страховыми взносами с одновременным увеличением налоговой нагрузки на фонд оплаты труда привела к заметному увеличению налоговых рисков. Вводя данные нововведения, государство планировало решить проблему дефицита Пенсионного фонда Российской Федерации, однако большинство работодателей предпочло увести «в тень» большую часть выплачиваемой заработной платы. Произошло это потому, что при увеличении налоговых ставок на фонд оплаты труда увеличилась налоговая нагрузка, при этом основная масса этого

¹ Согласно п.а1 ст.4 ФЗ №209-ФЗ – к субъектам малого и среднего предпринимательства относятся организации, средняя численность которых за предшествующий календарный год не должна превышать следующие предельные значения:

- а) от ста до двухсот пятидесяти человек включительно для средних предприятий;
- б) до ста человек включительно для малых предприятий; среди малых предприятий выделяются микропредприятия – до 15 человек.

² Предварительные итоги сплошного наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства в 2010 году по субъектам РФ в разрезе видов экономической деятельности. (электронный ресурс). URL:

http://www.gks.ru/free_doc/new_site/business/prom/small_business/pred_itog.htm/ (дата обращения: 29.05.2012)

увеличения пришлась на организации малого и среднего бизнеса, в особенности на те организации, которые применяли специальные налоговые режимы (упрощенную систему налогообложения, единый налог на вмененный доход или единый сельскохозяйственный налог). Данные по изменению количества малых предприятий в России приведены в таблице 3¹.

Таблица 3

Количество малых предприятий в России в период с 2005 по 2010 гг.

Год	Кол-во малых предприятий	% к общему количеству предприятий
2005	979,3 тыс.	20,5%
2006	1032,8 тыс.	22,9%
2007	1137,4 тыс.	24,3%
2008	282,7 тыс.	5,9%
2009	227,8 тыс.	4,64%
2010	219,7 тыс.	4,6%

Данная таблица иллюстрирует значительное сокращение количества малых предприятий в 2008 и последующих годах, виной чему прежде всего стал мировой финансовый кризис. Однако и после 2008 года их количество продолжает сокращаться, хотя и не такими большими темпами. Одной из причин этого сокращения, как представляется, является налоговая политика государства, связанная с увеличением налогового бремени, и одним из таких негативных нововведений является отмена единого социального налога и замена его страховыми взносами с одновременным увеличением ставок.

В последние годы задолженность по единому социальному налогу и страховым взносам сократилась, что вероятнее всего связано с его отменой и заменой его страховыми взносами, поступление которых ежегодно увеличивается.

Росстат приводит следующие данные по изменению задолженности по единому социальному налогу и страховых взносов (табл. 4) и поступлению данных платежей в бюджет (табл. 5)²

¹ Россия в цифрах -2012 г. – (электронный ресурс). URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b12_11/Main.htm (дата обращения: 15.05.2012)

² Социально-экономическое положение России – (электронный ресурс). URL: http://www.gks.ru/bgd/regl/b12_01/Main.htm (дата обращения: 06.05.2012)

Таблица 4

Изменение задолженности в бюджет по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное медицинское страхование в период с 2007 по 2012 гг.

Январь – декабрь 2007	Увеличилась на 6,1%
Январь-декабрь 2009	Увеличилась на 17,6%
Январь – декабрь 2010	Сократилась на 7,4%
Январь 2011 – январь 2012	Сократилась на 25,8%

Таблица 5

Поступление в бюджеты в государственных внебюджетных фондов РФ (номинальные величины), млн руб.

	ПФР	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
2006	1,638	0,219	0,126	0,342
2007	1,947	0,295	0,158	0,445
2008	2,730	0,360	0,163	0,537
2009	3,223	0,440	0,127	0,551
2010	4,610	0,464	0,102	0,575
2011	5,256	0,559	0,348	0,000

Таблица 6

Поступление в бюджеты в государственных внебюджетных фондов РФ (в ценах 2008 года)¹.

	ПФР		ФСС		ФФОМС		ТФОМС	
	млн руб.	темп роста, % к пред. периоду	млн руб.	темп роста, % к пред. периоду	млн руб.	темп роста, % к пред. периоду	млн руб.	темп роста, % к пред. периоду
2006	1,667	112,2%	0,231	108,4%	0,103	139,8%	0,328	119,0%
2007	1,871	109,5%	0,250	124,3%	0,143	115,8%	0,390	119,9%
2008	2,049	133,2%	0,311	116,0%	0,166	97,9%	0,468	114,7%
2009	2,730	128,1%	0,360	132,4%	0,163	84,4%	0,537	111,4%
2010	3,496	137,1%	0,477	101,0%	0,137	77,1%	0,598	99,9%
2011	4,793	109,3%	0,482	115,4%	0,106	77,4%	н/д	-

¹ Расчеты автора, источник: официальный сайт ФССГ – URL: <http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat/rosstatsite/main/account/#>

Из таблицы 4 видно, что задолженность перед бюджетом по ЕСН и страховым взносам с 2007 по 2009 гг. увеличивалась, а в период с 2010 по 2012 гг. стала заметно сокращаться, в то время как с 2005 по 2011 гг. поступление страховых взносов на обязательное медицинское страхование увеличивалось – о чем свидетельствуют данные таблиц 5 и 6. В таблице 6 отражены суммы поступлений в бюджеты и внебюджетные фонды РФ в пересчете на цены 2008 года.

Из вышесказанного следует вывод о том, что хотя многие предприятия и ушли в тень, повышение ставок взносов, которое легло в основном на плечи добросовестных налогоплательщиков, увеличило суммы доходов государственных внебюджетных фондов

Рассмотрим следующий пример. ИП Иванов И.А. имеет у себя в штате 3 сотрудников, с окладами в 15000 рублей. До изменения налоговых ставок на ФОТ ИП обязан был ежемесячно уплачивать 3900 рублей с каждого работника ($15000 \cdot 26\%$), а после внесения изменения ежемесячные выплаты с каждого работника стали составлять 4500 рублей ($15000 \cdot 30\%$). В результате Иванов вынужден был ежемесячно платить с каждого работника на 600 рублей больше.

Несмотря на то, что возросшие расходы на оплату труда могут уменьшить (при прочих равных условиях) сумму налога на доходы физических лиц, уплачиваемому с предпринимательской деятельности, или единого налога, уплачиваемого при применении какого-либо специального режима, большинство предпринимателей предпочитают скрывать реальный фонд оплаты труда с тем, чтобы по крайней мере не увеличивать отток денежных средств. Таким образом, фонды обязательного страхования недополучают поступления, а сами предприниматели подвергаются повышенным рискам финансового контроля.

Представляется, что данное изменение налогового законодательства не только не дало положительного эффекта, но и привело к обратному экономическому эффекту, который выразился в росте скрытой оплаты труда, а следовательно, привел к потерям доходных поступлений во внебюджетные фонды и в консолидированные бюджеты субъектов федерации (в части поступления налога на доходы физических лиц).

В недалеком прошлом вовремя не внесенные изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации позволяли недобросовестным налогоплательщикам путем создания всевозможных схем выводить из-под налогообложения значительные суммы. Представляется, что такая ситуация может возникать из-за наличия ошибок при разработке изменений в налоговом законодательстве и неправильно построенной системы налогового администрирования государства, что проявляется в условиях несовершенства налогового законодательства, нечеткого формулирования его от-

дельных норм, приводящее к двусмысленному толкованию. Эффективность налогового администрирования в целом предполагает успешное взаимодействие всех ветвей власти: исполнительной, законодательной и судебной. Разработка и совершенствование налогового законодательства должна происходить в увязке с практикой реализации и контроля за исполнением законодательства. В свою очередь, исполнительная власть должна четко следовать «букве закона», по возможности не допуская его вольных трактовок. Задачей судебной власти должно всегда оставаться непредвзятое рассмотрение споров и выявление слабых мест законодательства.

Налоговые риски представляют собой важный элемент экономической системы страны. Им подвержены все субъекты, участвующие в экономической деятельности. Государство, как основное регулирующее звено экономического процесса, со своей стороны должно максимально эти риски минимизировать. Для достижения данной цели необходимо грамотно разработать государственную налоговую политику страны. Помимо этого, в целях предотвращения налоговых рисков необходим четкий контроль за возможным их возникновением. Для этого нужна четкая система сбора и анализа информации о поступлениях налогов в целом, а также об изменении количества различных категорий налогоплательщиков (например, малых предприятий). Государство должно быть заинтересовано в развитии различных категорий налогоплательщиков и оказывать им соответствующую поддержку со своей стороны. Помощь может заключаться в реализации госпрограмм по развитию различных категорий налогоплательщиков, ослаблению налогового бремени, упрощению системы ведения учета и сдачи отчетности.

В результате проанализированного материала видно, что на сегодняшний день данным мероприятиям уделяется не достаточно внимания. Из этого следует, что правительству Российской Федерации необходимо уделить больше внимания совершенствованию налоговой системы в целом, ликвидируя препятствия по отношению к деятельности и развитию различных категорий налогоплательщиков.
