



которые, в свою очередь, должны адекватно учитывать особенности исходных данных.

Мы предполагали, что данные соответствуют разбиению города на зоны так, чтобы границы зон соответствовали границам избирательных участков. Для оценки вариации показателей, характеризующих размещение населения и продовольственных магазинов, были выбраны следующие факторы:  $X1$  – координата  $X$  избирательного участка в евклидовой системе координат;  $X2$  – координата  $Y$  избирательного участка в евклидовой системе координат;  $X3$  – число жителей, приходящихся на данный избирательный участок;  $X4$  – координата  $X$  магазина продовольственных товаров в евклидовой системе координат;  $X5$  – координата  $Y$  магазина продовольственных товаров в евклидовой системе координат;  $X6$  – торговые площади, приходящиеся на данный магазин продовольственных товаров.

Заметим, что такое представление следует рассматривать не как совокупность первичных объектов наблюдения, а как результат предварительной группировки на некоторое число классов. Поэтому уже на начальном этапе используемая мера близости должна трактоваться в терминах расстояния между классами.

Нами рассматривались модификации некоторых наиболее часто используемых методов вычисления расстояний в предположении о равномерном распределении населения по территории

внутри зоны. В частности, нами предложено, что расстояние между кластерами с использованием метода ближайшего соседа может быть вычислено следующим образом:

$$d(S_1, S_2) = \sqrt{(X_2 - X_1)^2 + (Y_2 - Y_1)^2} + \frac{\sqrt{S_1}}{\sqrt{N_1 + 1}} + \frac{\sqrt{S_2}}{\sqrt{N_2 + 1}},$$

где  $(X_i, Y_i)$  – расстояние между центрами районов;  $S_i$  – площадь  $i$  района,  $N_i$  – численность населения (количество объектов)  $i$ - района.

Описанный подход апробирован по данным о размещении продовольственных магазинов г. Саратова. Сравнение результатов различных вариантов классификации позволило обоснованно утверждать, что в наличии три локальных центра: Ленинского, Заводского и центрального районов.

Таким образом, по результатам проведенного исследования мы можем утверждать, что г. Саратов является полицентрическим городом в плане размещения населения и магазинов продовольственной торговли.

#### Примечания

- <sup>1</sup> См.: Moran P. A. P. Notes on continuous stochastic phenomena // *Biometrika*. 1950. Vol. 37. P. 17–23.
- <sup>2</sup> См.: Fingleton B. Theoretical Economic Geography and Spatial Econometrics: Bridging the Gap between Theory and Evidence // Getis A., Mur J., Zoller H. (ed.). *Spatial Econometrics and Spatial Statistics*. Palgrave ; L., 2004.

УДК 336.221

## ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

И. А. Сушкова

Институт социального образования (филиал) Российского государственного социального университета в г. Саратове  
E-mail: irinasushkova60@mail.ru

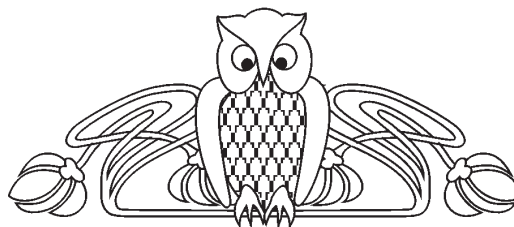
В статье дается понятие налоговых рисков. Рассматриваются налоговые риски как реалии современной налоговой системы России с теоретической и практической позиций. Анализируется взаимосвязь налоговых рисков налогоплательщиков и государства, источники их возникновения. Выделяются задачи, решение которых создаст условия для снижения налоговых рисков в России.

**Ключевые слова:** налоговые риски, налоговая система, налоговый контроль, налогоплательщик, налоги, налоговые отношения, налоговое законодательство, налоговые полномочия, налоговая нагрузка.

### Theory and Practice of the Management of Tax Risks

I. A. Sushkova

The article gives the definition of tax risks, examines the tax risks as the reality of modern taxation system in Russia from theoretical and practical positions. It analyses the interaction of the tax risks of the



taxpayers and the state, the sources of their beginning. The article points out the tasks, the decision of which will create the conditions for minimizing tax risks in Russia.

**Key words:** tax risks, taxation system, tax management, taxpayer, taxes, taxation relations, taxation laws, taxation authority, taxation loading.

В настоящее время проблемы развития налоговых отношений в России стали активно обсуждаться. Процесс совершенствования налоговой системы России продолжается. Одной из важных проблем (с теоретической и практической позиций) являются налоговые риски как реалии современной налоговой системы. Обсуждение вызвано необходимостью найти разумные решения, которые позволили бы согласовать интересы налогоплательщиков и государства для достижения общей цели – экономического развития страны.



Понятие «налоговые риски» на данный момент недостаточно исследовано. По мнению многих ученых, налоговые риски должны характеризоваться как вероятность финансовых потерь для всех участников налоговых правоотношений. Налоговые риски налогоплательщиков увязываются с действиями, с одной стороны, государства, с другой стороны – самих налогоплательщиков. В первом случае речь идет о возможных действиях государства по увеличению налоговой нагрузки на экономику, о недостаточной проработке налогового законодательства. Во втором случае налоговые риски возникают при применении налогоплательщиками рискованных схем минимизации налогообложения, при попытке использования в своих интересах двойственности налоговых законов, а также в результате проведения хозяйствующими субъектами неэффективной налоговой политики. В свою очередь, государству, вводя новые налоги, усиливая налоговую нагрузку, внося изменения в налоговое законодательство либо своевременно не поправляя действующих законов, рискует недополучить налоговые поступления. При чрезмерном усилении налоговой нагрузки одни налогоплательщики уходят в теневую экономику, другие стараются минимизировать свои налоговые обязательства. В результате потери налоговых поступлений в бюджет всех уровней могут быть больше, чем выигрыш от введения нового налога, повышения налоговых ставок или отмены налоговых льгот.

Налоговые риски как государства, так и налогоплательщиков можно подразделить на внутренние и внешние. Внутренние факторы налогового риска для налогоплательщиков – это их собственная деятельность по налоговому планированию, а для государства – проводимая им налоговая политика. Внешние факторы налоговых рисков не зависят от деятельности государства и налогоплательщиков. Для налогоплательщиков это изменение условий налогообложения, а для государства – формирование и функционирование международных оффшорных зон. Также для государства и для налогоплательщиков равнонаправленно действует еще один внешний фактор – мировая конъюнктура цен на экспортируемую продукцию<sup>1</sup>.

Проводя налоговую политику, внося изменения в налоговое законодательство, государство, так же как и налогоплательщики, должно оценивать степень налоговых рисков. Конечно же, государством должны оцениваться и налоговые риски налогоплательщиков, связанные с возможностью их финансовых потерь в результате изменений в законодательстве. Действие внутренних факторов налоговых рисков в значительной мере зависит от того, насколько осознанно проводят налоговую политику как государство, так и налогоплательщики. Также можно выделить внутренние факторы, воздействие которых связано с деятельностью субъектов налоговых правоотношений, но в полной мере не зависит от них. Это находит свое проявление в условиях несовершенства налогового

законодательства, нечеткого или двусмысленного изложения его отдельных норм. С одной стороны, этим пользуются недобросовестные налогоплательщики, в результате чего усиливаются налоговые риски государства. С другой стороны, добросовестные налогоплательщики минимизируют свои налоговые обязательства, действуя, как они полагают, строго в рамках действующего законодательства. В данном случае из-за различного толкования налогового законодательства им могут быть доначислены значительные суммы налогов и финансовых санкций. Неопределенность отдельных положений налогового законодательства может увеличивать также налоговые риски бюджета всех уровней. Например, такая ситуация возможна в условиях взыскания в бюджет доначисленных налогоплательщику налогов по итогам проведения выездной налоговой проверки, результаты которой затем отменены решением арбитражного суда. Вследствие этого не только бюджет не получает определенной суммы налогов, но возникает риск дополнительного возмещения налогоплательщику причиненного ему действиями налоговых органов материального ущерба.

Таким образом, налоговый риск по своему характеру может иметь разные последствия. Однако вероятность ожидаемого результата можно установить, поскольку способы получения релевантной информации позволяют объективно рассчитать риск. На сегодня накоплена масса данных, позволяющих получить представление о механизме исчисления и взимания налогов и сборов, правоприменительной практике и противоречиях в налоговом законодательстве. Причем благодаря регулярной систематизации накапливаемой информации о налоговой системе, налоговой политике государства повышается оценка вероятности риска и повышается достоверность результата.

Российское налоговое законодательство достаточно сложно и подвижно, а часто даже и неопределенно. Налогоплательщики обязаны соблюдать не только федеральные и субфедеральные налоговые законы, но и требования органов государства, уполномоченных в налоговой сфере. Очень часто требования одних государственных органов противоречат установленным требованиям других, что вызывает усиление неопределенности в правовом регулировании налоговой сферы. Это, в свою очередь, усугубляется правотворчеством региональных и муниципальных властей, разным толкованием ими федеральных налоговых норм. В результате создаются предпосылки для возникновения и усиления различных налоговых рисков, особенно для организаций, имеющих филиалы в разных регионах.

Налоговый риск можно рассматривать с экономической и правовой точек зрения. Это обусловлено природой самого налога, который, как известно, является одновременно и экономическим, и правовым феноменом. Из-за имеющихся противоречий в налоговом законодательстве дей-



ствия налогоплательщиков могут трактоваться уполномоченными государственными органами как неправомерные – в результате для первых может возникнуть опасность непредвиденной потери ожидаемого дохода или имущества. Так, налоговики при проверке могут признать какую-либо операцию или сделку облагаемой налогом или признать их недействительными с последующим вполне возможным неблагоприятным исходом для налогоплательщиков. Вместе с тем и государство может недополучить налоговые платежи в бюджет или государственные внебюджетные фонды из-за неясностей в налоговом законодательстве.

Налоговый риск характеризуется и как правовой феномен – ведь речь идет о риске, вызываемом тем, что соглашение между участниками невозможно выполнить по действующему законодательству, о риске потерь из-за пробелов или нарушений юридических требований действующего законодательства.

Для того чтобы снизить налоговые риски, необходимо создать условия для реализации специальной программы. В данном случае необходимо решение следующих задач:

- устранение или предельная минимизация противоречий в российском налоговом законодательстве;

- компетентная экспертиза изменений, внесенных в российское законодательство о налогах и сборах;

- возможно полная оценка влияния предполагаемых изменений в российском налоговом законодательстве на деятельность хозяйствующих субъектов, на налоговое бремя и физических, и юридических лиц;

- возможно полная оценка потерь для российской бюджетной системы в результате предполагаемого изменения налогового законодательства;

- постоянный мониторинг законодательства о налогах и сборах с целью выявления в нем противоречий<sup>2</sup>.

Конечно же, цели налогоплательщика и государства в налоговой сфере противоположны. Так, налогоплательщик, используя противоречия в профильном законодательстве, может минимизировать свои налоговые платежи, что повлечет за собой снижение соответствующих поступлений в бюджет государства. Вместе с тем имеющаяся неопределенность в налоговой сфере неизбежно обуславливает риски для налогоплательщика, что может выражаться, к примеру, в виде опасности нежелательной для него переквалификации налоговыми органами хозяйственных сделок. В силу этого снижение государством налоговой нагрузки путем, скажем, уменьшения ставки какого-либо налога может вполне сочетаться с возникновением для налогоплательщика дополнительных издержек, хотя бы в виде судебных или адвокатских расходов. В итоге в проигрыше могут оказаться и государство, и налогоплательщик. Вместе с

тем, как нам представляется, в рассматриваемом случае коэффициент взаимной поддержки целей, который показывает, в какой мере достижение одной цели способствует достижению другой, достаточно высок. Например, устранение противоречий в законодательстве способствует устранению разного толкования отдельных норм, что, в свою очередь, ведет к ослаблению налоговых рисков и для государства, и для налогоплательщиков.

Наиболее важными, по нашему мнению, являются цели, связанные с устранением расширительного толкования субфедеральной властью своих налоговых полномочий. В данном случае ущемляются интересы российского государства, поскольку часто речь идет о нарушении целостности его налоговой системы, об усилении налоговых рисков для целых категорий налогоплательщиков. В качестве примера можно привести следующее.

Согласно российскому законодательству резидентам особой экономической зоны предоставляются налоговые каникулы по налогу на имущество организаций в отношении имущества, учитываемого на балансе организаций-резидентов и созданного или приобретенного в целях осуществления предпринимательской деятельности на территории такой зоны и находящегося на этой территории. В п. 17 ст. 381 Налогового кодекса РФ срок действия указанной льготы определен в пять лет с момента постановки на учет указанного имущества. В промышленно-производственной особой экономической зоне «Алабуга» в Республике Татарстан срок предоставления налоговых каникул, согласно Закону этого субъекта Российской Федерации от 10 февраля 2006 г. № 6-ЗРТ «О внесении изменения в часть I статьи 3 Закона Республики Татарстан “О налоге на имущество организаций”», составляет не пять, а десять лет. Хотя согласно п. 3 ст. 12 НК РФ законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов Российской Федерации могут устанавливать сроки уплаты налогов, налоговые льготы, а также основания и порядок их применения в порядке и пределах, предусмотренных этим кодексом. Получается, что по истечении пяти лет с момента предоставления налоговых каникул налоговые риски могут возникнуть у всех резидентов указанной особой экономической зоны. Подобную проблему, считают многие экономисты, целесообразно устранять не путем приведения регионального законодательства в соответствие с федеральным, а через внесение необходимых изменений в федеральное законодательство. Так, для того чтобы сохранить льготное налогообложение долгосрочных инвестиций в инновационные проекты, целесообразно не унифицировать сроки, сократив их до определенного в НК РФ предела в пять лет, а просто не указывать в п. 17 ст. 381 конкретных сроков предоставления льгот по налогу на имущество организаций для резидентов всех особых экономических зон.



Еще одним примером может служить предоставление налоговых каникул опять же в промышленно-производственной особой экономической зоне «Алабуга» по земельному налогу за участки, расположенные на ее территории. Согласно решению совета Елабужского муниципального района Республики Татарстан от 25.01.2006 г. № 38 «О предоставлении льготы по земельному налогу для резидентов особой экономической зоны на территории Елабужского муниципального района Республики Татарстан», они предоставляются сроком на десять лет. Хотя согласно п. 9 ст. 395 гл. 31 НК РФ срок действия такой льготы ограничен пятью годами. Так как при установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований сроки уплаты налогов определяются в порядке и пределах, предусмотренных п. 4 ст. 12 НК РФ, то через пять лет с момента возникновения права собственности на участок земли у резидентов рассматриваемой зоны возникнут налоговые риски. Решение проблемы в данном случае видится опять-таки не в приведении муниципального законодательства в соответствие с требованиями федерального, а во внесении изменений в гл. 31 НК РФ. Поскольку налоговые льготы позволяют инвесторам в особых экономических зонах снижать издержки на производство товаров, формировать «точки роста» российской экономики, представляется целесообразным и в рассматриваемом случае не указывать в п. 9 ст. 395 НК РФ конкретных сроков их предоставления<sup>3</sup>.

Важной целью также является и устранение противоречий между налоговым и гражданским законодательством, возникающих, в частности, при налогообложении транснациональной корпорации как субъекта гражданского права. Снижение налоговых рисков, связанных с трансфертным ценообразованием, имеет огромное значение не только для налогоплательщиков, но и для государства, поскольку ущерб от неправомерных действий определенной их группы может негативно сказаться на объеме налоговых поступлений в бюджет, что означает усиление налоговых рисков для государства. Вместе с тем развитие транснациональных корпораций сопровождается созданием методов оптимизации налоговой нагрузки и усилением налоговых рисков для крупнейших компаний.

Наиболее специфичными факторами налоговых рисков для транснациональных корпораций могут быть такие, которые обусловлены их активностью в разных странах, а также тенденциями и особенностями российского законодательства. Одним из приоритетных направлений налоговой политики государства в рассматриваемой связи является пресечение практики использования оффшорных схем оптимизации. Это может стать серьезным фактором налогового риска для вертикально и горизонтально интегрированных корпораций, поскольку намечаемые ими нововведения дают налоговым органам еще

больше оснований считать цены взаимозависимых организаций трансфертными.

Многочисленные судебные споры между налоговыми органами и крупными предприятиями сырьевого и высокотехнологичного сектора российской экономики, к сожалению, подтверждают наличие и остроту проблемы налоговых рисков. В ст. 111 НК РФ среди обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, отмечается и «...выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции».

Если рассматривать позицию предприятия в налоговых отношениях, можно отметить, что оно не может по своему усмотрению изменять законодательство. Соответственно, у него отсутствует возможность управлять налоговыми рисками непосредственно через внешние факторы. Но оно может своевременно отслеживать изменение этих факторов и принимать соответствующие меры по его учету при осуществлении деятельности, проводить мониторинг состояния расчетов с бюджетом по налогам и т. д.

Управление налоговыми рисками предполагает следующие действия:

- формирование политики управления налоговыми рисками;
- характеристику налоговых рисков;
- идентификацию отдельных видов налоговых рисков;
- оценку информации, необходимой для определения уровня налоговых рисков;
- определение факторов, влияющих на налоговые риски;
- установление предельно допустимого уровня налоговых рисков;
- определение уровня финансовых потерь по отдельным видам налоговых рисков;
- выбор и использование внутренних механизмов нейтрализации негативных последствий отдельных видов налоговых рисков;
- организацию мониторинга налоговых рисков и оценку его результативности.

Можно рекомендовать предприятиям использовать следующие меры, способствующие снижению налогового риска<sup>4</sup>:

- во-первых, мероприятия по снижению налогового риска непосредственно на предприятии:
  - организация работы по учету налогового риска при принятии управленческих решений;
  - повышение квалификации специалистов, принимающих решения, связанные с осуществлением налогообложения, и ведущих налоговый учет;





- регулярное отслеживание изменений налогового и бухгалтерского законодательства;
- разработка мероприятий по снижению налогового риска при формировании учетной политики предприятия;
- управление выполнением налоговых обязательств;
- учет налогового риска при инвестировании;
- создание резерва для обеспечения возможных штрафных санкций и пени в качестве меры самострахования;
- применение способа переплаты;
- мониторинг налоговых ошибок, то есть периодическое их выявление и исправление;
- во-вторых, систематическая работа с налоговыми органами:
  - обращение в сложных ситуациях в налоговые органы за письменными разъяснениями;
  - снижение вероятности конфликтов с налоговой инспекцией;
  - проведение сверок по состоянию расчетов по налогам;
- в-третьих, работа с контрагентами:
  - экспертиза бухгалтером договоров, заключаемых предприятием с партнерами;

- раскрытие информации о состоянии налоговых расчетов в финансовой отчетности.

Таким образом, можно заключить, что налоговый риск – это объективная реальность, с которой сталкивается каждый субъект экономических и правовых отношений. Этот риск приносит вполне осязаемый и материальный финансовый результат в виде дохода или убытка, который необходимо оценивать. Понимание сути риска и причин его возникновения позволит выработать методику управления рисками и тем самым минимизировать экономические потери.

#### Примечания

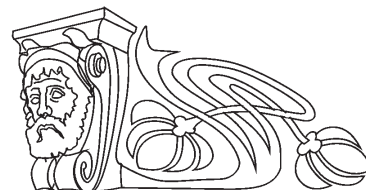
- 1 См.: Пансков В. Г. Налоговые риски: налогоплательщики и государство // Налоговый вестник. 2009. № 1. С. 4.
- 2 См.: Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. 2009. № 2. С. 45.
- 3 См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. М., 2011.
- 4 См.: Шальнева М. С. Управление налоговыми рисками предприятия в современных экономических условиях // Финансы. 2011. № 4. С. 36.

УДК 338

## НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ИНВЕСТИРОВАНИЯ ИННОВАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРОЕКТАХ ГОСУДАРСТВЕННО-ЧАСТНОГО ПАРТНЕРСТВА

А. А. Фирсова

Саратовский государственный технический университет  
E-mail: a.firsova@rambler.ru



В статье сформулированы ключевые направления решения проблем инвестирования инновационной деятельности в проектах государственно-частного партнерства и развития его механизмов в области государственной поддержки, нормативно-правовой базы, организационно-экономических механизмов, финансовых инструментов и кадрового обеспечения.

**Ключевые слова:** государственно-частное партнерство, инвестирование инновационной деятельности.

#### Directions of Development of Innovation Investing in Public-Private Partnership

A. A. Firsova

The article defines the key areas to address innovation in investment projects of public-private partnerships and the development of its mechanisms of state support, the legal framework, organizational and economic mechanism, financial instruments and staffing.

**Key words:** public-private partnership, investment innovation.

В соответствии с государственной стратегией развития российской экономики государственно-

частное партнерство (ГЧП) сегодня является одной из основ посткризисного развития экономики. Потенциал ГЧП в России высок. Его механизмы могут быть одной из форм привлечения бизнеса к модернизации отечественной экономики и решению общенациональных задач. С помощью данного инструмента возможно решение проблем инфраструктуры, обеспечения граждан жильем, повышения эффективности ЖКХ и агропромышленного сектора, образования, медицины. Механизмы ГЧП необходимо использовать и для развития инновационной деятельности, так как частный бизнес заинтересован в инновациях и способен на инновационные разработки, но очень высоки риски данного сектора экономики и он нуждается в государственной поддержке и гарантиях. При осуществлении инвестиционных, и особенно масштабных инфраструктурных и инновационных проектов – высокорискованных, но в то же время столь актуальных для развития российской экономики – использование инстру-