

Башкирова Н.Н.

## ЭТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ ГОСУДАРСТВА

**Аннотация:** Предметом исследования являются причины возникновения налоговых рисков государства. В статье налоговые риски государства рассмотрены в системе причинно – следственных связей, проанализировано экономическое содержание, правовые и этические причины возникновения налоговых рисков. Выявлено, что как для государства, так и для налогоплательщиков правовая основа налоговых рисков состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении требований законодательства. На основе анализа налогового поведения субъектов налоговых правоотношений сделано допущение, что базисом для нарушения законодательства, то есть одной из основ самой вероятности возникновения налоговых рисков, является моральный аспект. Рассмотрены ситуации, когда действие налогоплательщика может иметь только этическую оценку, если формально законодательство не нарушено. На конкретном примере проанализированы создаваемые налогоплательщиком схемы, когда организация формально соответствует требованиям законодательства о налогах и сборах, при этом налогоплательщиком искусственно созданы условия для применения льготы или использования преференции.

**Review:** The object of study in this article includes causes for the tax risks formation for a state. In this article the tax risks of a state are viewed within the system of causes and effects, the author analyzes their economic elements, as well as legal and ethical causes for the tax risk formation. It is found out that the basis for the tax risks for both the state and the taxpayers is non-performance or undue performance under legislative requirements. Based on the analysis of the tax behavior of the subjects of the tax relations, the author supposed that the moral aspect may serve as one of the bases for the possible appearance of violation of legislative requirements. The author analyzes a number of situations, when only ethical evaluation is applicable to the actions of a taxpayer, while legislative requirements are not violated. Based on a specific example, the author analyzes the taxpayer schemes, when the organization formally conforms to the taxes and levies legislation, while a taxpayer creates artificial conditions for application of tax exemptions or preferences.

**Ключевые слова:** налоговая грамотность, налоговое поведение, налоговые правоотношения, налоговые риски, моральные издержки, уклонение от налогообложения, этика, налоговая культура, налоговые правонарушения, мораль

**Keywords:** tax competence, tax behavior, tax relations, tax risks, moral expenditures, tax evasion, ethics, tax culture, tax violations, morals.

«Поступай так, чтобы максима твоей воли всегда могла служить и принципом общего законодательства».

Иммануил Кант<sup>1</sup>.

**Х**арактерные черты риска (неопределенность исхода, альтернативность и вероятность наступления неблагоприятных

событий)<sup>2</sup> раскрываются в процессе взаимо-

<sup>2</sup> Характерные черты категории риска и основные характеристики рискованных ситуаций обобщены и изложены в следующих работах: Knight, Frank H. Risk, Uncertainty, and Profit, Reprints of economic classics, Augustus m. Kelley, bookseller, 1964 – 446p; Барулин С.В., Ермакова С.А.,

<sup>1</sup> Иммануил Кант. Сочинения на немецком и русском языках. Том 2. Критика чистого разума. Часть 2, изд Наука, 2006 г., 936 с.

действия налогоплательщиков и государства в лице уполномоченных органов. В рамках этого взаимодействия проявляется воздействие таких источников неопределенности, как недостаточность и асимметричность информации, случайность и противодействие. Причина возникновения неопределенностей, которые могут вести к негативным налоговым последствиям, состоит во взаимосвязи фискальной и регулирующей функций налогов. Государство, реализуя фискальную функцию налогов, стремится обеспечить поступление запланированных налоговых доходов в бюджет, тогда как налогоплательщик предпринимает попытки оптимизировать (минимизировать) свои налоговые издержки.

Когда налогоплательщики стремятся сэкономить на налогах, они находятся в зоне потенциального риска, балансирование между минимизацией налоговых издержек и вероятностью негативных последствий любого рода требует крайней осмотрительности. В противном случае, в проигрыше могут оказать обе стороны налоговых отношений, как государство, так и налогоплательщик. Будучи нацеленными на получение налоговой выгоды, налогоплательщики пользуются нечеткостью формулировок, вследствие чего усиливаются налоговые риски государства. Налогоплательщики, уклоняющиеся от уплаты налогов, перекладывают свою налоговую нагрузку на тех, кто аккуратно уплачивает налоги. Добросовестные налогоплательщики минимизируют свои налоговые обязательства, действуя, как они полагают, строго в рамках действующего законодательства. В этих условиях добросовестные налогоплательщики могут оказаться в ситуации,

при которой из-за различного толкования налогового законодательства им могут быть доначислены значительные суммы налогов и вменены весьма ощутимые финансовые санкции. В этой ситуации мониторинг налоговых рисков должны осуществлять все участники налоговых отношений, как государство, так и налогоплательщики.

Гармонизация интересов государства и налогоплательщиков будет неизбежно способствовать минимизации налоговых рисков всех субъектов налоговых правоотношений. Тогда как разнонаправленность интересов создает почву для сокращения финансовой устойчивости налогоплательщиков и снижению налоговых поступлений в бюджетную систему государства.

На основе анализа содержания понятия<sup>3</sup> «налоговые риски» и условий их возникновения сами налоговые риски в общем виде можно определить, как вероятность финансовых и иных потерь, которые могут быть понесены субъектами налоговых правоотношений при принятии управленческих решений в условиях несовершенства системы налогообложения, ведения непродуманной налоговой политики и наличия международной налоговой конкуренции. Несовершенство налоговой системы может проявляться, как в несовершенстве законодательства, регулирующего налоговые отношения, выражающееся в неспособности обеспечить баланс интересов государства и налогоплательщиков, так и в неэффективной

---

*Степаненко В.В.*, Налоговый менеджмент, Дашков и К, 2012 – 331 стр.; *Гранатуров В.М.*, Экономический риск. Сущность, методы измерения, пути снижения, Учебное пособие, 3-е издание, перераб. и доп., М.: Дело и сервис, 2010; *Шапкин А.С., Шапкин В.А.*, Теория риска и моделирование рисков ситуаций, Издательство: Дашков и К, 2005 – 880 стр.

---

<sup>3</sup> Теоретические подходы к определению категории «налоговый риск» изложены в работах *Гончаренко Л.И.* Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения// *Налоги и налогообложение*. 2009, № 1; *Куницын Д.В.* Принципы организации мониторинга налоговых схем в системе государственного налогового контроля// *Сибирская финансовая школа*. 2004, № 4; *Семенова О. С.* К вопросу о природе налоговых рисков// *Финансы*. 2010, № 7; *Филина Ф.Н.* Анализ налоговых рисков// *Российский бухгалтер*. 2007, 20 ноября; *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2007 и др.

деятельности налоговых органов и других органов государственной власти, уполномоченных в сфере налогообложения. Под иными (нефинансовыми) потерями прежде всего следует понимать репутационные и моральные издержки, а также правовые и социальные последствия.

Негативный эффект, связанный с несовершенством отдельных норм налогового законодательства, усиливается непродуманным увеличением налогового бремени, которое может привести к сокращению объемов производства и увеличению теневого сектора экономики, спровоцировать налогоплательщиков к использованию возможностей, предоставляемых оффшорными зонами, или применению схем уклонения от налогообложения.

Таким образом, в случае непродуманного увеличения государством налогового бремени, отдельные налогоплательщики уходят в теневую экономику, тогда как другие, формально оставаясь в легальном секторе экономики, пытаются различными способами минимизировать свои налоговые обязательства. Совершенно очевидно, что «серые» и теневые предприниматели рискуют, налицо угроза выявления их незаконной деятельности, и как следствие, финансовые потери. Наиболее часто встречающаяся и наиболее опасная<sup>4</sup> группа налоговых правонарушений – уклонения от уплаты налогов. Пока факты уклонения от уплаты налогов не будут выявлены и доказаны, государство несет потери налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Эти потери могут значительно превосходить выигрыш от введения нового налога, повышения налоговых ставок, отмены налоговых льгот. Все это приводит, с одной стороны, к сокращению налоговых поступлений в бюджет, с другой стороны, к ухудшению финансового положения организаций в случае

обнаружения налоговых нарушений в ходе проведения контрольных мероприятий.

Для компенсации указанных потерь государство вынуждено усиливать меры по организации налогового контроля. Эффективная организация контрольной работы обеспечивает внесение в бюджет налогоплательщиками недоуплаченных сумм налогов, а также пени за несвоевременную уплату налогов и значительных штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Таким образом, попытка сократить налоговые издержки оборачивается для налогоплательщиков значительным их увеличением. Что еще раз подтверждает тот факт, что налоговые риски государства и налогоплательщиков, то есть всех участников налоговых отношений, тесно сопряжены.

Если оценивать налоговые риски с правовой точки зрения, то для всех носителей, как государства, так и налогоплательщиков, правовая причина налоговых рисков одинакова и состоит она в неисполнении или ненадлежащем исполнении требований налогового законодательства. В широком смысле правонарушения и преступления в области налогообложения являются одним из факторов, представляющих угрозу национальной безопасности страны в силу того, что недостаток средств в бюджете отражается на всех сферах деятельности государства, включая социальную, экономическую и правоохранительную. При этом разработка и практическая реализация налогоплательщиками налоговых схем – проблема не только российская, однако ни российская, ни мировая практика борьбы с уклонением от уплаты налогов пока не может предложить универсальных эффективных методов и приемов.

Налоговое законодательство<sup>5</sup> под налоговым правонарушением подразумевает виновно

<sup>4</sup> Налоговое право. Под ред. Пепеляева С. Г. Учебное пособие. ИД ФБК – Пресс, 2000. – 608 стр.

<sup>5</sup> Налоговый кодекс РФ, статья 106, СПС КонсультантПлюс

совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое законодательно установлена ответственность.

Установленный перечень самих налоговых правонарушений и сопоставимость размеров штрафных санкций определяют вероятность совершения таких противоправных деяний налогоплательщиком. По мнению экспертов<sup>6</sup>, в России должна существовать такая система ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, которая бы не оставляла сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа для общественного блага. При этом величина штрафных санкций и жесткость ответственности должна соответствовать критерию допустимости.

Чрезмерная налоговая ответственность может негативным образом отразиться на предпринимательской активности. Критической для бизнеса будет являться совокупная величина штрафных санкций и пени за несвоевременную уплату налогов, которая представляет угрозу платежеспособности организации. Соответственно, катастрофической величиной санкций и пени будет являться сумма, представляющая угрозу самому существованию хозяйствующего субъекта.

Теоретически налоговые риски всех субъектов налоговых отношений будут нейтрализованы при выполнении следующих условий:

- в ситуации существования продуманной налоговой политики, обеспечивающей баланс интересов государства и налогоплательщиков;
- в условиях эффективной деятельности налоговых органов и других органов го-

сударственной власти, уполномоченных в сфере налогообложения;

- при наличии стабильного налогового законодательства, содержащего нормы, не предусматривающие неоднозначного толкования.

При этом даже в описанной ситуации в силу наличия международной налоговой конкуренции могут возникать налоговые риски, однако нельзя с уверенностью утверждать, что эти риски будут связаны с нарушением налогового законодательства.

Говоря о налоговых рисках, возникающих в связи с нарушением налогового законодательства, нельзя обойти вниманием проблему нарушения законодательства по незнанию или непонимания налогового законодательства, что является следствием низкой налоговой грамотности налогоплательщиков, их недостаточной информированности. Недостаток информации (или неверное ее восприятие) относительно правил и сроков постановки на учет в качестве налогоплательщика, порядка заполнения и сроков предоставления налоговой декларации, учета доходов, расходов и объектов налогообложения, правил применения вычетов и льгот приводит к искажению налоговой отчетности. Это, в свою очередь, является причиной занижения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, что порождает налоговые риски как государства, так и самого налогоплательщика. Однако *ignorantia legis non excusat* – незнание закона не освобождает от ответственности и от обязанности его исполнения.

За исключением нарушения налогового законодательства по причине низкой налоговой грамотности налогоплательщиков, их недостаточной информированности, то есть по причине незнания или непонимания законодательства, в остальном в основе правонарушения лежит сознательный выбор. То есть

<sup>6</sup> Куницын Д.В. О совершенствовании государственной политики по пресечению уклонения от уплаты налогов// Сибирская финансовая школа. 2009, № 6

действие или бездействие подлежит оценке с точки зрения его этичности.

В условном интервале между сознательным уклонением от исполнения налоговых обязательств и нарушением налогового законодательства по незнанию лежит широкий спектр вариантов исполнения налогового законодательства. Этот спектр включает в себя:

- преднамеренное уклонение от уплаты налогов;
- минимизация налогов;
- непредусмотрительность при исполнении налоговых обязательств, которая приводит к техническим ошибкам при исчислении налоговой базы;
- неспособность исполнить налоговые обязательства в силу непонимания его положений или отсутствия соответствующей информации.

Комплексный подход к анализу налоговых рисков невозможен без изучения мотивации субъектов налоговых отношений, которая лежит в основе их налогового поведения. Поль Мари Годме<sup>7</sup> выделяет моральные, политические, экономические и технические причины. Экономические стимулы уклонения от уплаты налогов, то есть нарушения налогового законодательства, как правило, являются определяющими. Субъектами налоговых отношений, принимающих сознательное решение о нарушении налогового законодательства, движут, безусловно, вполне материальные мотивы. Однако в основе лежат этические принципы, которые позволяют или нет лицу или группе лиц, отвечающих за налоговые обязательства в конкретной организации, принимать решение о нарушении налогового законодательства. Нередко сам законодатель способствует ослаблению моральных критериев в отношениях налогоплательщика и

государства. Проблема зачастую усугубляется и поведением представителей контролирующих органов. Распространённым фактом является основанный на торге сценарий проведения налоговых проверок. Возможность получения договорных, то есть основанных на компромиссе, результатов контрольных мероприятий позволяет налогоплательщику сохранять, а не ликвидировать свои налоговые риски, что, в свою очередь, приводит к недополучению налоговых доходов бюджетами всех уровней, провоцируя возникновение налоговых рисков государства.

В своем исследовании природы поведенческих аспектов уклонения от налогообложения Меркулова Т. В. высказывает мнение<sup>8</sup>, что за последние 20 лет наблюдается существенное изменение налогового поведения от ярко выраженного типа оппортуниста – максимизатора (его налоговое поведение нацелено на минимизацию всех расходов, связанных с уплатой налогов, при этом средства достижения цели допускают нарушение формальных и неформальных норм налогообложения) в сторону ориентации на достижение определенного компромисса. Однако с нашей точки зрения, в значительной мере современным реалиям соответствует более пессимистичный подход, высказываемый Майбуровым И.А.<sup>9</sup>, в соответствии с которым на сегодня уклонение от уплаты налогов является частью культуры страны, обнаружение фактов уклонения затруднено,

<sup>8</sup> Меркулова Т.В. Уклонение от налогообложения: поведенческие аспекты анализа. В монографии «Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения» под. ред. Майбурова И.А., Киреевко А.П., Иванова Ю.Б., М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2013, с. 78 – 88

<sup>9</sup> Майбуров И.А. Логическая композиция явлений и взаимосвязей, формирующих налоговую дисциплину. В монографии «Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения» под. ред. Майбурова И.А., Киреевко А.П., Иванова Ю.Б., М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2013, с. 32 – 39

<sup>7</sup> Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978 – 428 стр.

а пойманный налогоплательщик не испытывает общественного осуждения.

Академический Словарь русского языка<sup>10</sup> определяет этику как нормы поведения, мораль человека, общественной или профессиональной группы. Таким образом, в основе нарушения законодательства, то есть в основе самой вероятности возникновения налоговых рисков, лежит мораль или нравственный закон, который позволяет человеку поступать неэтично, в нарушение как законодательно установленных, так и общепринятых норм и правил. Касается данное нарушение как налогоплательщиков, так и представителей законодательных и исполнительных органов власти, пренебрегающих своими обязанностями. Весь спектр, включающий неэффективную деятельность налоговых органов от недостаточно хорошо налаженной деятельности по обслуживанию налогоплательщиков до коррупционной составляющей, приводит к возникновению налоговых рисков государства. Однако в основе лежит внутренне принятое решение о допустимости нарушения норм законодательства или кодекса профессиональной этики. Решение о нарушении налогового законодательства всегда персонифицировано, оно принимается индивидуально лицом или группой лиц, которые отвечают за налоговые обязательства в определенной организации, или конкретным представителем исполнительной или судебной власти.

Мотивацией подобного решения у налогоплательщиков является осознание того, что те из них, чьи налоговые издержки сравнительно низки благодаря использованию различных схем уклонения от уплаты налогов, имеют конкурентные преимущества перед налогоплательщиками, добросовестно и в полном объеме

<sup>10</sup> Словарь русского языка в четырех томах, том IV, М.: Издательство «Русский язык», 1987 г. (издание третье, стереотипное) – стр. 769

исполняющими обязанности по уплате налога. Мотивацией представителей власти, по мнению некоторых авторов<sup>11</sup>, является квазипубличный интерес (интерес бюрократии, направленный на создание условий по обеспечению неформального господства бюрократии над остальным обществом), а также возможность извлечения «административной ренты» (то есть получение на системной основе выгод, связанных с использованием административного положения).

На практике распространены ситуации, когда имеет место нарушение не буквы, а духа закона. То есть выстроенная налогоплательщиком схема с правовой точки зрения может быть безукоризненной, организация, применяющая ее, формально соответствует требованиям законодательства, при этом налогоплательщиком искусственно созданы условия для применения льготы или использования преференции. Налицо ситуация, когда действие может иметь только этическую оценку, формально законодательство не нарушено.

В качестве примера проанализируем распространенную на практике ситуацию. От обложения НДС освобождена<sup>12</sup> реализация товаров, работ, услуг организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов при условии, что среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50 процентов, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25 процентов. Организация, формально соответствующая требованиям, предъявляемым для освобождения от уплаты НДС, как организация, в состав которой входят инвалиды, занимается производством продукции силами персонала, привлеченного по

<sup>11</sup> *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2007. – с.112; *Куницын Д.В.* Налоговые риски бизнеса в России. [www.kommersant.ru/region/novosibirsk...Kunitsin.doc](http://www.kommersant.ru/region/novosibirsk...Kunitsin.doc)

<sup>12</sup> Налоговый кодекс РФ, статья 149, пункт 3, пп. 2.

договорам аутсорсинга. Находящиеся в штате сотрудники не в состоянии (по причине состояния здоровья или отсутствия квалификации) обеспечить производство реализуемой продукции. При этом льгота по НДС применяется в отношении всего объема производимой налогоплательщиком продукции. Налогоплательщик искусственно создает условия для применения льготы по продукции, произведенной с привлечением персонала третьих лиц, так как привлеченный персонал не учитывается при определении средней численности работников предприятия и фонда оплаты труда. Таким образом, налогоплательщик формально соответствует критериям, при выполнении которых он может воспользоваться предусмотренной налоговым законодательством льготой. Однако при комплексной оценке стратегии бизнеса становится совершенно очевидным, что условия соответствия критериям получения льготы созданы намеренно с единственной целью – воспользоваться преимуществами, предоставляемыми законодательством.

Целевой установкой при нарушении налогового законодательства является стремление извлечь налоговую выгоду или получить иные конкурентные преимущества. Базисом для нарушения законодательства, то есть основой самой вероятности возникновения налоговых рисков, является внутренний закон, который позволяет человеку поступать неэтично, в нарушение как законодательно установленных, так и общепринятых норм и правил. Этическую оценку имеют и действия по нарушению кодекса профессиональной этики, когда, например, налоговый консультант находит возможным разрабатывать и рекомендовать своим клиентам схемы, связанные с уклонением от уплаты налогов, а налоговый аудитор или налоговый инспектор сознательно не замечают фактов нарушения налогового законодательства в процес-

се проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов организацией.

Можно ли устранить этическую причину возникновения налоговых рисков? Ответ на этот вопрос прост и сложен одновременно. Гармонизация интересов государства и налогоплательщиков, воспитание налоговой культуры, ориентация на общечеловеческие ценности будут способствовать развитию этических принципов и возрастанию роли репутации, как бы пафосно это ни звучало, человека и гражданина.

Разумно предположить, что снять саму проблему возникновения налоговых рисков государства возможно в условиях устранения характерных черт риска. О риске говорят в том случае, когда событие или процесс не имеет предсказуемого результата, при этом подразумевается наличие набора возможных результатов, вероятность каждого из которых можно определить или оценить. Если все положения налогового законодательства будут иметь однозначную трактовку, то у налогоплательщиков не будет альтернативы, а выбор платить налоги или уклоняться от их уплаты, будет однозначным. Однако технически это не является выполнимым. Любая общая формулировка делает законодательство вариативным, а подробное изложение всех ситуаций приводит к разрастанию нормативно – правовой базы, которая становится сложнодоступной для понимания, а, следовательно, вновь появляются возможности для налогового маневра. Даже при наличии однозначно сформулированных положений законодательства у налогоплательщика остается возможность для формального соблюдения требований законодательства, как в рассмотренной практической ситуации. Попытка введения чрезмерно жестких санкций за налоговые правонарушения может, с одной стороны, отрицательно сказаться на

предпринимательской инициативе, с другой стороны, приведет к коррупции в органах государственной власти, принимающих решение о виновности налогоплательщиков. По словам Председателя Правительства РФ<sup>13</sup> «наша общая цель такова: налоговые правила должны быть понятными и исполнимыми». Безусловно, целевой установкой должно быть развитие правового общества и создание такого налогового законодательства, которое не предоставляет возможности его нарушения.

Для этого требуется проведение большой работы, и прежде всего, необходимо вырастить и воспитать новое поколение налогоплательщиков и чиновников, которые в своей деятельности будут исходить из недопустимости нарушения налогового законодательства и кодекса профессиональной этики.

### **Библиография:**

1. Knight, Frank H. Risk, Uncertainty, and Profit, Reprints of economic classics, Augustus m. Kelley, bookseller, 1964 – 446p
2. Барулин С.В., Ермакова С.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент, Дашков и К, 2012 – 331 с.;
3. Годме П.М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978 – 428 с.
4. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения// *Налоги и налогообложение*. 2009, № 1;
5. Гранатуров В.М. Экономический риск. Сущность, методы измерения, пути снижения, Учебное пособие, 3-е издание, перераб. и доп. М.: Дело и сервис, 2010 – 112 с.;
6. Кант И., Сочинения на немецком и русском языках. Том 2. Критика чистого разума. Часть 2, изд. Наука, 2006-936 с.;
7. Куницын Д.В. Налоговые риски бизнеса в России. URL: [www.kommersant.ru/region/novosibirsk...Kunitsin.doc](http://www.kommersant.ru/region/novosibirsk...Kunitsin.doc)
8. Куницына Е.М., Куницын Д.В. О совершенствовании государственной политики по пресечению уклонения от уплаты налогов// *Сибирская финансовая школа*. 2009, № 6, с. 26-33
9. Куницын Д.В. Принципы организации мониторинга налоговых схем в системе государственного налогового контроля// *Сибирская финансовая школа*. 2004, № 4, с.4-8;
10. Налоговое право. Учебное пособие под ред. Пепеляева С. Г. ИД ФБК – Пресс, 2000. – 608 с.
11. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 23.07.2013 N 251-ФЗ)// *Справочно – правовая система КонсультантПлюс*
12. Семенова О. С. К вопросу о природе налоговых рисков// *Финансы*. 2010, № 7;
13. Словарь русского языка в четырех томах, том IV, М.: Издательство «Русский язык», 1987 г. (издание третье, стереотипное) – стр. 769
14. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография для магистров, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит»/ И.А.Майбуров и др.; под. ред. Майбурова И.А., Киреевко А.П., Иванова Ю.Б., М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2013, 383 с.
15. Филина Ф.Н. Анализ налоговых рисков// *Российский бухгалтер*. 2007, 20 ноября;
16. Шапкин А.С., Шапкин В.А., Теория риска и моделирование рискованных ситуаций, Издательство: Дашков и К, 2005 – 880 с.
17. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М.: Статут, 2007 – 240 с.
18. Борисенков А.А. Политическая власть – политическая субстанция// *НВ: Проблемы обще-*

<sup>13</sup> ТВ трансляция расширенного заседания Правительства РФ от 10 июня 2013г.



- ства и политики. – 2013. – 6. – С. 193 – 217. URL: [http://www.e-notabene.ru/pr/article\\_806.html](http://www.e-notabene.ru/pr/article_806.html)
19. Кабанов П.А. Квалификационные требования к членам Комиссий по соблюдению требований к служебному поведению государственных (муниципальных) служащих и урегулированию конфликта интересов не занимающим должности государственной (муниципальной) службы // NB: Административное право и практика администрирования. – 2013. – 3. – С. 25 – 33. URL: [http://www.e-notabene.ru/al/article\\_657.html](http://www.e-notabene.ru/al/article_657.html)
  20. Попов Е.А. Понятие государства как ценностно-смысловой системы в философии права и философии государственности // NB: Вопросы права и политики. – 2013. – 2. – С. 193 – 217. URL: [http://www.e-notabene.ru/lr/article\\_454.html](http://www.e-notabene.ru/lr/article_454.html)
  7. Kunitsyn D.V. Nalogovye riski biznesa v Rossii. URL: [www.kommersant.ru/ region/novosibirsk...Kunitsin.doc](http://www.kommersant.ru/region/novosibirsk...Kunitsin.doc)
  8. Kunitsyna E.M., Kunitsyn D.V. O sovershenstvovanii gosudarstvennoi politiki po presecheniyu ukloneniya ot uplaty nalogov// Sibirskaya finansovaya shkola. 2009, № 6, s. 26-33
  9. Kunitsyn D.V. Printsipy organizatsii monitoringa nalogovykh skhem v sisteme gosudarstvennogo nalogovogo kontrolya// Sibirskaya finansovaya shkola. 2004, № 4, s.4-8;
  10. Semenova O. S. K voprosu o prirode nalogovykh riskov// Finansy. 2010, № 7;
  11. Filina F.N. Analiz nalogovykh riskov// Rossiiskii bukhgalter. 2007, 20 noyabrya;
  12. Shapkin A.S., Shapkin V.A., Teoriya riska i modelirovanie riskovykh situatsii, Izdatel'stvo: Dashkov i K, 2005 – 880 s.
  13. Shchekin D.M. Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava. M.: Statut, 2007 – 240 s.
  14. Borisenkov A.A. Politicheskaya vlast' – politicheskaya substantsiya // NB: Problemy obshchestva i politiki. – 2013. – 6. – С. 193 – 217. URL: [http://www.e-notabene.ru/pr/article\\_806.html](http://www.e-notabene.ru/pr/article_806.html)
  15. Kabanov P.A. Kvalifikatsionnye trebovaniya k chlenam Komissii po soblyudeniyu trebovaniy k sluzhebному povedeniyu gosudarstvennykh (munitsipal'nykh) sluzhashchikh i uregulirovaniyu konflikta interesov ne zanimayushchim dolzhnosti gosudarstvennoi (munitsipal'noi) sluzhby // NB: Administrativnoe pravo i praktika administrirovaniya. – 2013. – 3. – С. 25 – 33. URL: [http://www.e-notabene.ru/al/article\\_657.html](http://www.e-notabene.ru/al/article_657.html)
  16. Popov E.A. Ponyatie gosudarstva kak tsennostno-smyslovoi sistemy v filosofii prava i filosofii gosudarstvennosti // NB: Voprosy prava i politiki. – 2013. – 2. – С. 193 – 217. URL: [http://www.e-notabene.ru/lr/article\\_454.html](http://www.e-notabene.ru/lr/article_454.html)

**References (transliteration):**

1. Knight, Frank H. Risk, Uncertainty, and Profit, Reprints of economic classics, Augustus m. Kelley, bookseller, 1964 – 446r
2. Barulin S.V., Ermakova S.A., Stepanenko V.V. Nalogovyi menedzhment, Dashkov i K, 2012 – 331 s.;
3. Godme P.M. Finansovoe pravo. M.: Progress, 1978 – 428 s.
4. Goncharenko L.I. Nalogovye riski: teoreticheskii vzglyad na sodержание ponyatiya i faktory vozniknoveniya// Nalogi i nalogoblozhenie. 2009, № 1;
5. Granaturov V.M. Ekonomicheskii risk. Sushchnost', metody izmereniya, puti snizheniya, Uchebnoe posobie, 3-e izdanie, pererab. i dop. M.: Delo i servis, 2010 – 112 s.;
6. Kant I., Sochineniya na nemetskom i rusском yazykakh. Tom 2. Kritika chistogo razuma. Chast' 2, izd. Nauka, 2006-936 s.;