

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»  
КАФЕДРА ТРУДОВОГО ПРАВА И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

Заведующий кафедрой  
Доктор юрид.наук, доцент

*Зайцева Лариса Владимировна*

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
магистра

**НАЛОГОВЫЕ РИСКИ: РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ В СОВРЕМЕННОЙ  
ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

40.04.01 Юриспруденция

Магистерская программа «*Корпоративный юрист*»

Выполнил работу  
Студент 3 курса  
заочной  
формы обучения

Швецов Виталий Олегович

Научный руководитель  
*канд.юрид.наук, доцент*

Абакумова Ольга Александровна

Рецензент  
*канд.юрид.наук,*  
*Исполнительный директор*  
*ООО «Этажи Сургут»*

Лесин Андрей Владимирович

Тюмень

2020

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ: РОЛЬ В ПРОЦЕССЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ .....	7
1.1. Понятие и классификация налогового риска .....	7
1.2. Сущность налоговых рисков и их место в процессе налогообложения.....	18
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРАВОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ.....	42
2.1. Способы выявления налоговых рисков в процессе налогообложения .....	42
2.2. Правовые последствия нарушений определенности в налогообложении ...	49
ГЛАВА 3. ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ.....	62
3.1. Методические подходы к оценке неопределенности налогового обязательства .....	62
3.2. Методы управления налоговыми рисками .....	72
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	77
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ .....	85

## ВВЕДЕНИЕ

Как следует из легального понятия предпринимательской деятельности, содержащегося в Гражданском кодексе Российской Федерации – это деятельность, осуществляемая на свой риск.

В ходе достижения основной цели предпринимательской деятельности – получения прибыли, организации и предпринимателя сталкиваются с различного рода рисками: кадровыми, финансовыми, правовыми и т.д. Одной из категории таких рисков являются налоговые риски.

Под налоговыми рисками подразумевают вероятность возникновения у предприятия неблагоприятных правовых последствий в виде финансовых потерь из-за действий госорганов вследствие неоднозначности и некорректности процессов обложения обязательными бюджетными платежами и налогового законодательства.

Налоговые риски могут возникнуть у компании не только из-за ведения хозяйствующим субъектом неэффективной внутренней политики, но и в связи с использованием двойственности некоторых положений, связанных с оплатой налога или применением достаточно рискованных схем, направленных на минимизацию выплат предприятия в бюджет.

В Российской Федерации ежегодно увеличивается количество компаний и индивидуальных предпринимателей, из чего следует необходимость последних осуществлять расчеты с бюджетом.

Налоговое бремя является расходами предпринимателей, что влечет закономерное стремление последних снизить указанные расходы в целях получения большего объема чистой прибыли.

Одновременно с этим нормы налогового законодательства зачастую являются неоднозначными, и могут быть истолкованы разными субъектами налогового правоотношения по-разному, что влечет за собой не только разногласия с налоговыми органами, но и более неприятные последствия в виде привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности.

Налоговый риск хоть и является актуальным элементом налогообложения в предпринимательской деятельности, в столь же мере является малоизученным явлением.

Этому есть ряд логичных оснований: во-первых, теория налоговых рисков не имеет сформировавшейся доктрины, и во многом является спорной категорией, в отношении которой ведутся острые научные дискуссии. Будет справедливо отметить, что в отношении понятия налогового риска, их классификации, места и значения в налогообложении, соотношении налоговых и правовых рисков единого мнения в научном сообществе нет, что влечет за собой закономерную необходимость указанные элементы научной доктрины установить, избежав тем самым научных разночтений между различными авторами.

Во-вторых, с практической точки зрения следует констатировать, что налоговые органы и налогоплательщики зачастую по-разному толкуют те или иные правовые нормы, что влечет за собой уже реальные практические последствия в части увеличения судебных споров, налоговых санкций и ответственности, что негативно влияет на судебную систему (за счет увеличения количества споров), налоговые органы (за счет непрозрачности и закрытости системы).

В целях разрешения указанных теоретических и практических проблем представляется возможным в указанной научной работы предложить базовые понятия института налогового риска, исследовать его место и значение в системе налогообложения, определить его основные критерии, и в соответствии с указанными критериями определить правовые нормы, которые увеличивают указанный налоговый риск.

Природа налоговых рисков государства, специфика их применения в условиях современной российской налоговой системы, а также способы идентификации, оценки и регулирования нашли отражение в работах Барулина С.В., Башкировой Н.Н., Бескорвайной Н.С., Боровиковой Е.В., Варнавского А.В., Викторовой Н.Г., Вишневецкой Н.Г., Вылковой Е.С., Габсатаровой И.Д.,

Гончаренко Л.И., Зайкова В.П., Панскова В.Г., Пименова Н.А., Пинской М.Р., Поющевой Е.В., Савиной О.Н., Светличкиной О.Ю., Семеновой О.С., Топчи Ю.А., Тюриной Ю.Г., Чекулаевой Е.Н., Чужмаровой С.И.

Цель настоящего исследования заключается в исследовании налоговых рисков в современной предпринимательской деятельности.

Для реализации поставленной цели выполняются следующие задачи:

- анализ понятия налогового риска;
- выявление сущности налоговых рисков и их место в процессе налогообложения;
- исследование способов выявления налоговых рисков в процессе налогообложения;
- определение правовых последствий нарушений определенности в налогообложении;
- анализ методических подходов к оценке неопределенности налогового обязательства;
- исследование методов управления налоговыми рисками.

Объектом магистерской диссертации выступает исследование налогового риска и определение его места и роли в современной предпринимательской деятельности.

Предмет диссертационного исследования составляют правовые нормы Российской Федерации, регулирующие общественные отношения, связанные с правовым регулированием налогового риска и налоговых правоотношений в целом, а также разъяснения ФНС России по указанному вопросу.

Методологической основой настоящего исследования выступили такие специальные и общенаучные методы, как: формально-юридический, сравнительно-правовой, статистический, метод анализа, метод синтеза, наблюдение и обобщение.

Теоретической основой настоящей работы являются работы российских цивилистов, практиков, исследователей в области налогового права.

Нормативную правовую основу исследования составляют Конституция Российской Федерации, Налогового кодекса Российской Федерации (часть 1 и 2), приказов Федеральной налоговой службы Российской Федерации, писем Федеральной налоговой службы Российской Федерации пр.

Эмпирической базой исследования выступают материалы правоприменительной практики Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, а также арбитражных судов, прежде всего, Арбитражного суда Санкт-Петербурга и Ленинградской области.

Научная новизна работы заключается в проведении комплексного исследования, включающего в себя анализ действующих нормативных правовых актов Федеральной налоговой службы России, последних подзаконных актов, связанных с совершенствованием риск-ориентированного подхода, на основе которых приведены аргументы не только в пользу совершенствования действующего порядка применения риск-ориентированного подхода, но также разработаны способы защиты добросовестных налогоплательщиков.

Теоретическая значимость работы заключается в систематическом исследовании действующего законодательства с учетом новейших изменений с учетом позиций ученых и материалов судебной практики.

Практическая значимость работы заключается в разработке способов устранения имеющихся коллизий законодательства с учетом его изменений, позиций ученых-исследователей, а также предложение по внедрению в систему действующего законодательства нормативного правового акта, регламентирующего порядок применения риск-ориентированного подхода в сфере налогообложения.

Структура настоящей исследовательской работы обусловлена ее целями и задачами: работа состоит из трех глав, шести параграфов, введения, заключения, библиографического списка.

# ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЕ РИСКИ: РОЛЬ В ПРОЦЕССЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

## 1.1. Понятие и классификация налогового риска

Современная экономическая ситуация складывается таким образом, что ученые в области права и экономики все чаще применяют понятие налогового риска при исследовании системы налогообложения, а также оценки вероятных негативных последствий в указанной отрасли.

Возросшее влияние налогообложения на деятельность хозяйственных субъектов обуславливает необходимость исследования института налогового риска, а также проведения комплексного анализа.

В отечественном праве легальное понятие налогового риска отсутствует. Следовательно, единое понятие отсутствует, что предопределяет разночтение в толковании данного термина и придание собственного смысла каждым из ученых.

Из этого также вытекает проблема в отсутствии четкого понимания сути налогового риска, что также обуславливает сложности в разработке методов, посредством которых он может быть урегулирован.

Данные проблемы обуславливают необходимость разработки данного понятия, определения его дефиниции, а также закрепления его на законодательном уровне.

Под дефиницией следует понимать определение какого-либо объекта или явления, а также процесс придания такому объекту или явлению четкого и понятного смысла, установления соответствующих признаков [Философский словарь..., с. 203].

Следовательно, первым этапом в формировании понятия налогового риска выступает необходимость выявления причин, обуславливающих

существования такой категории, определение субъектов риска, сути данного понятия, его наполняемости и особенностей.

В профессиональном сообществе существует позиция о субъективности категории налогового риска. Например, такую позицию разделяет Н.А. Павленко [Павленко, с. 24].

Вместе с тем, с такой позицией безусловно согласиться нельзя. Более правильным определением налогового риска выступает понимание его неопределенности, что вытекает из неопределенности хозяйственно-экономической среды, связанной с предпринимательской деятельностью. Такая среда объективна, и существует вне зависимости от воли лица, которое принимает решение о наличии или отсутствии признаков налогового риска.

Однако, субъективный фактор в определении налогового риска, все же, присутствует. Он связан с тем, что возможность управления риском напрямую связан с объемом у лица, им управляющим, соответствующих знаний и опыта.

В качестве субъектов налогового риска традиционно следует понимать государство либо налоговые органы в их лице, а также налогоплательщика [Гончаренко, с. 13]. Однако, субъектный состав, как представляется, может быть существенно расширен. Так, налоговый риск возникает не только у налогоплательщиков, но также у налоговых агентов, у лиц, на которых возложены те или иные налоговые обязанности (например, банковские учреждения).

Все указанные субъекты налогового риска в действительно подвержены разному риску, ввиду чего методология управления им существенно отличается, в зависимости от содержания правоотношения, в которое они вступают.

Основным признаком налогового риска является возможность наступления негативного последствия [Шальнова, с. 34].

Так, то или иное событие, связанное с совершением риска, не всегда должно быть позитивным или выгодным в моменте. Зачастую принимая то или иное решение, связанное с налоговым риском, субъект несет какие-либо



потери. Однако, они окупаются множеством материальных и нематериальных аспектов: это может быть налоговая экономика в результате проведения налоговой оптимизация, разрешение судебного спора, отсутствие претензий со стороны налогового органа, уход от процедуры банкротства и т.д.

Как отмечалось ранее, налоговый риск связан с вероятностью его наступления. Например, Е.В. Чипуренко предлагает определять налоговый риск как «вероятность ущерба для организации в виде снижения ее возможностей ведения хозяйственной деятельности, который может реализовываться в различных формах: от дополнительных финансовых изъятий, сумм доначисленных налогов, пени, штрафов, блокирования операций на банковских счетах, ареста имущества и до приостановления или даже прекращения хозяйственной деятельности» [Чипуренко, с. 4].

Говоря об определении налогового риска можно отметить, что при формировании такого термина следует исходить из его специфики и вытекающих особенностей. В качестве такой особенности можно указать налоговое правоотношение, в рамках которого субъекты оценивают налоговый риск (его наличия или отсутствия, а в случае наличия – его уровень).

Указанная специфика понимается различными авторами по-разному, в том числе учитывается в авторских понятиях налогового риска.

Некоторыми авторами отмечается, что под налоговым риском следует понимать деятельность государства, а другими авторами занимается прямо противоположная позиция – что именно деятельность налогоплательщиков есть база для развития налогового риска. Так, А.Г. Иванян указывают, что налоговый риск - это «опасность возникновения непредвиденного отчуждения денежных средств налогоплательщика из-за действий (бездействия) государственных органов и (или) органов местного самоуправления» [Иванян, с. 10].

М.Р. Пинская, говоря о налоговом риске, отмечает следующее: «вероятность (угроза) недополучения налогов в бюджет и государственные внебюджетные фонды из-за задействования налогоплательщиком методов

минимизации налогообложения, возможных в силу тех или иных недостатков в налоговом законодательстве» [Пинская, с. 23].

Отметим, что указанные авторы рассматривают категорию налогового риска только с точки зрения одного из участников правоотношений, в то время как очевидно, что субъектов всегда несколько (и одним из них всегда является государство). Такой подход нельзя назвать комплексным.

С.Г. Дятлов употребляет термин «налоговый риск» как опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояний будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем [Дятлов, с. 56].

Д.М. Щекин дает следующее определение налогового риска: «налоговый риск - это возможное наступление неблагоприятных правовых последствий для налогоплательщика в результате действий (бездействия) органов государства и органов местного самоуправления» [Щекин, с. 14]. Подобное определение предполагает, что вероятность налогового риска существует не только для налогоплательщика, но и для иных участников правоотношений (как представляется, для налогового органа тоже).

В этом смысле следует рассматривать налоговый риск исключительно через призму налоговых отношений, учитывая все их особенности и полноту. Это обуславливает в том числе и то, что процесс налогообложения налогоплательщика является предметом исследования в целях выявления критериев налогового риска: государство заинтересовано в своевременном и полном пополнении бюджета.

Наиболее яркое проявление налоговых рисков можно заметить в рамках проведения налоговых проверок. Н.С. Щербакова в этой связи отмечает, что налоговый риск может быть определен следующим образом: «вероятность финансовых и иных потерь в случае проведения проверки налоговыми органами» [Щербакова, с. 14].

Такой подход связан с тем, что именно в ходе проверок выявляются различные факторы и критерии налогового риска, которые указывают на определенные действия и даже порой недостатки, допущенные при процедуре исчисления и уплаты налогов. Это также справедливо и при исследовании обоснованности применения налоговых льгот, использования других налоговых механизмов.

Существенным шагом в создании прозрачности налоговых отношения стало принятие Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, посредством которой налогоплательщика смогли определять уровень своего налогового риска и предпринимать соответствующие действия для его снижения и недопущения возбуждения процедуры выездной налоговой проверки.

Однако, безусловно, указанная сфера налоговых отношений не является единственной при определении налогового риска. Для указанного суждения есть несколько причин.

Первая из них, это то, что налоговый контроль, который осуществляется посредством налоговых органов, шире предмета и понятия налоговой проверки. Здесь также следует отметить смежные виды контроля: учет налогоплательщиков, контроль за банковскими счетами, валютный контроль, и др. Каждый вид контроля, который осуществляется в рамках налогового правоотношения, обуславливает возникновения налогового риска специфического критерия, который зачастую упускается из внимания лиц, управляющих риском, что, безусловно, является упущением [Шестакова].

Вторая, это то, что даже если налогоплательщик не имеет видимых нарушений, не подвергался выездным проверкам, в отношении него не возбуждались процедуры камеральных проверок, это не означает, что его деятельность лишена налоговых рисков, или что если его уровень низок, он не может в одночасье увеличиться. Примером может выступать ситуация, в которой налогоплательщик демонстрирует налоговому органу лишь часть

своей действительной прибыли, оставляя частично свою предпринимательскую деятельность в тени, а налоговыми органами еще не выявлены соответствующие факты [Шевелева, с. 80].

Это обуславливает постоянное развитие налоговых органов в области поиска технологий, позволяющих изыскивать методы обнаружения «схем» налогоплательщиков уклонения от уплаты налогов.

Все указанные причины приводят к необходимости реформирования действующего законодательства в области совершенствования налогового администрирования в РФ. При этом указанные меры не приведут к исчезновению налоговых рисков, и, более того, при применении новых методов управления будут появляться новые налоговые риски.

В этой связи, вид налогового риска не является постоянной категорией, он постоянно изменяется, потворствуя изменению законодательства, общества, правоотношений.

Хорошим примером выступает тенденция налоговых органов по переходу на электронный документооборот, что существенно затрудняет недобросовестным участникам правоотношений осуществлять деятельность в «тени». Эти изменения коснулись в том числе одного из самых спорных налогов – налога на добавленную стоимость. В настоящее время декларация по указанному налогу может быть представлена в налоговый орган только в режиме онлайн, что также затрудняет вероятность получить необоснованный вычет по НДС.

Способствуют выявлению налогового риска также и тенденции в банковской сфере, например, популяризация безналичной оплаты, посредством которой все денежные перечисления становятся более прозрачными, пользование банковскими сервисами и т.д. [Брылев]

Определенные авторы определяют в качестве налогового риска ошибки в действиях должностных лиц, уполномоченных совершать определенные действия. Так, Павленко Н.А. утверждает, что налоговый риск – это: «денежная оценка нерациональных действий конкретного должностного лица или группы

лиц, отвечающих за налоговые обязательства в конкретной организации» [Павленко, с. 24].

Указанная позиция подлежит критике по весьма очевидной причине: ошибка и налоговый риск не являются идентичными понятиями. Например, ошибки могут допускаться ввиду человеческого фактора, что, безусловно, является скорее случайностью.

В случае же, если должностным лицом ошибки допускаются намеренно, речь о налоговом риске также не идет, и скорее следует позиционировать такое поведение в качестве фальсификации или даже коррупции.

Ошибки сами по себе могут явиться основанием возникновения налогового риска, что указывает скорее на связь причина-следствие. То есть, ошибки выступают в качестве одного из множества факторов, которые могут послужить основанием возникновения налогового риска.

В этом смысле у лица, управляющего риском, имеется базовая задача по своевременному выявлению подобных факторов и их устранению.

Как представляется, от качественной и полной системы классификации налогового риска напрямую зависит и эффективность управления ими, ввиду чего далее будут рассмотрены некоторые основания для их систематизации.

Д.И. Ряховским была проделана комплексная и весьма объемная работа по классификации налогового риска [Ряховский, Рудикова, с. 34], однако, в настоящий момент она требует дополнения исходя из тенденций правоприменения. Например, в классификации Д.И. Ряховского отсутствует так называемый риск отсутствия легенды, о котором впервые было упомянуто в п. 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды». Так, согласно указанному положению, при определении обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика следует исходить из обязательности деловой цели такого лица. Это означает, что если лицо совершаются гражданско-правовые сделки, в их совершении должен быть заложен смысл, сопряженный с увеличением капитала и притока материальных ценностей.

Для примера можно рассмотреть следующую ситуацию. Компания при осуществлении своей хозяйственной деятельности заключает договор поставки по цене товара выше рыночной. При прочих равных, поставщик является малоизвестным лицом на рынке, ранее деловых отношений компания с ним не осуществляла. При этом, на рынке также присутствует аналогичный товар крупного ритейлера с более низкой и привлекательной ценой.

Такое поведение, безусловно, свидетельствует о наличии критерия налогового риска и может быть расценено налоговым органом в виде необоснованности налоговой выгоды. Это потенциально может послужить основанием для проведения соответствующей категории проверки по результатам которой налогоплательщику может быть доначислен налог [Самсиани, с. 52].

Например, Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда по делу №А42-7695/2017, Определением Верховного суда РФ от 29 июля 2020 г. № 309-ЭС20-9625 судом налогоплательщик был привлечен к ответственности за отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента.

Примечательна в этом смысле новейшая практика Верховного суда РФ, изложенная в Определении от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597, согласно которой проверка должной осмотрительности не должна сводиться к изысканию всех возможных ошибок в деятельности контрагента. Организация не может быть привлечена к ответственности за отсутствие должной осмотрительности в случае, если между контрагентами совершались реальные операции, а сама по себе ответственность за деятельность иных организаций не может быть произвольно возложена на добросовестных участников налоговых правоотношений.

Это обуславливает значение данной категории риска в общей системе классификации налоговых рисков.

В целях устранения данной категории налогового риска налогоплательщику следует детально продумать хозяйственные причины

заключения именно такой сделки с указанным лицом – иными словами, обеспечить легенду. Например, причиной такого поведения может послужить более короткие сроки доставки, возможность накопления корпоративной скидки и др.

Кроме того, в классификацию Д.И. Ряховского не включен риск административного или уголовного преследования. Он возникает в случае обнаружения соответствующими правоохранительными органами информации о наличии в действиях налогоплательщика состава преступления.

В качестве примера можно привести нарушение п.1 ст. 1.2 Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации», санкцией за совершение которого является штраф для юридических лиц в размере от 40 000 до 50 000 руб. [Огневая, с. 3] Риск уголовного преследования может возникнуть при уклонении от уплаты установленных налогов и сборов в порядке ст. 198 УК РФ.

Согласно ст. 198 УК РФ в качестве уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов понимается непредставление налоговой декларации, а равно включение в нее заведомо ложных сведений.

Согласно п. 4 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» способами уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов являются действия, состоящие в умышленном включении в налоговую декларацию (расчет) заведомо ложных сведений, либо бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации (расчета) или иных указанных документов.

Следовательно, любые иные уклонения от уплаты налогов и сборов не охватываются объективной стороной преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ. Вместе с тем, практика применения не только уголовного, но и налогового законодательства подчеркивает, что уклонения не ограничивается действиями, связанными с предоставлением или непредставлением налоговых

деклараций – злоумышленники, в целях уклонения от уплаты обязательных платежей, разрабатывают весьма разнообразные способы и методы.

В качестве уклонения от уплаты налогов как правило понимаются следующие действия:

- непредоставление налоговой декларации и/или включения в нее ложных сведений;

- при применении специального режима налогообложения отражения только части операций по получению прибыли, но неотражение иных, вопреки обязанности по раскрытию указанной информации налоговому органу;

- неправомерное применение системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а именно оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты, с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метра, а также розничной торговли осуществляемой через объект торговли с площадью торгового зала более 150 квадратных метра, в отношении которых ЕНВД не применяется и др.

Из указанного очевидно следует, что обращаясь к налоговому риску организация закономерно несет определенные потери, которые, как правило связаны с имуществом.

Целесообразно также внесение в классификацию риска риск неправильно оформленной документации. Такой риск не исключен при нарушении требований федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете». Таким нарушением может стать, например, отсутствие подписи и печати на документе первичного бухгалтерского учета.

Основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в виде штрафа в порядке ст. 120 НК РФ является письмо Минфина № 03-02-07/1-187 от 09.06.2011 г.

Некоторые исследователи высказывают мнение, что в системе классификации рисков риск отсутствия документов первичного бухгалтерского



учета следует учитывать в качестве самостоятельного налогового риска, однако, такая позиция не может быть принята без замечаний.

Как представляется, как риск отсутствия документов, так и риск их неправильного оформления связаны с какими-либо дефектами в первичной бухгалтерской документации, при этом результатом что одного, что другого действия будет являться непринятие такого документа ко вниманию налоговым органом.

В этой связи целесообразно вышеупомянутый риск в системе указывать как риск неправильно оформленной или утраченной документации.

И в случае неверного оформления документов, и в случае их утраты, представляется закономерным единственный метод борьбы – это система контроля документации, подписываемой и принимаемой организацией.

Новеллой законодательства является институт субсидиарной ответственности лица, контролирующего должника, которая должна быть учтена в системе рисков. Так, риск наступления субсидиарной ответственности возможен только при наличии у организации признаков банкротства, которые, согласно федеральному закону «О несостоятельности (банкротстве)» включают в себя просроченную более трех месяцев задолженность, превышающую сумму в 300 000 руб.

Риск возникновения субсидиарной ответственности является риском как управляющего менеджмента, так и самого юридического лица в случае, если оно в гражданско-правовых отношениях выступает в качестве участника иного юридического лица (Дело А40-61317/09-74-256, А40-14502/2015 в Арбитражном суде города Москвы).

Для управления такой категории рисков необходимо отслеживать проблемную задолженность компании, а в случае обнаружения вышеупомянутых признаков банкротства устранять их в наиболее короткий срок, в том числе посредством частичного погашения задолженности.

В классификацию, предложенную Д.И. Ряховским, следует включить риск несоответствия критериям, установленным приказом ФНС России от

30.05.2007г. № ММ-3-06/333@ в части методологии выявления налогового риска.

Кроме того, закономерным выводом после исследования настоящего приказа является включение в систему рисков риск возбуждения процедуры налоговой проверки в отношении организации. Такой риск может наступить в результате получения прибыли, превышающей объем в 20 миллиардов рублей, что согласно Приказа МНС России № САЭЗ-30/290@ от 16.04.2004 г. является основанием для признания такого налогоплательщика крупным и последующего применения к нему специального порядка налогового администрирования.

Классификация налоговых рисков представляется собой развернутую систему, учитывающую различные основания и последствия наступления тех или иных юридически значимых событий.

Следует констатировать, что теоретически в вопросах определения дефиниции налогового риска и их классификации нет существенных доктринальных проблем, требующих незамедлительного разрешения. Анализ научной литературы свидетельствует о, в целом, солидарности позиций ученых.

## 1.2. Сущность налоговых рисков и их место в процессе налогообложения

Российская система налогообложения, в том числе элементов надзора, базируется на нескольких основополагающих концепций, одной из которых выступает риск-ориентированный подход. Под ним обыкновенно понимают ситуацию, в которой можно оценить налоговые риски, а также предотвратить или минимизировать негативные последствия, которые могут последовать в результате принятия того или иного управленческого решения.

Начало развития указанной концепции было связано с принятием приказа Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Данным приказом была закреплена необходимость обращения к международно-правовому опыту в области налогообложения, в целях создания более эффективной системы экономики, в том числе для целей привлечения иностранных инвестиций.

После принятия указанного приказа, фискальный орган направил свою деятельность на более подробное разъяснение порядка применения риск-ориентированного подхода, в том числе посредством принятия писем ФНС России.

Согласно указанной Концепции, которая в настоящий момент является действующей, существует двенадцать Критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков:

1. Налоговая нагрузка рассматриваемого налогоплательщика ниже, чем среднестатистическая нагрузка по похожим субъектам предпринимательской деятельности. Среднестатистическая нагрузка рассчитывается исходя из расчетов, представленных в качестве приложения к рассматриваемому Приказу, которая в настоящий момент представлена расчетом за 2017 год.

Очевидно, что налоговыми органами указанные расчеты не осуществляются своевременно, что негативно сказывается на расчете указанной налоговой нагрузки, так как эталонные показатели могут существенно изменяться от года к году (например, очевидно, что в 2020 году показатель такой нагрузки существенно снижен).

Следовательно, в целях повышения эффективности системы налоговых рисков следует предложить рассчитывать указанный показатель ежегодно, а в случае не осуществления указанного расчета – не применять указанный критерий до осуществления соответствующего расчета и его официального опубликования.

2. Вторым критерием является отражение убытков в бухгалтерской или налоговой отчетности в течении длительного периода (два и более календарных года).

Указанный критерий, как представляется, должен указывать на объективное сокрытие доходов, облагаемым налогам, так как осуществление деятельности длительный период при наличии ежегодных убытков не является типичным хозяйственным поведением.

Вместе с тем, существуют случаи, когда отражение таких убытков обусловлено спецификой деятельности предприятия: например, убыток характер для новых производств, инновационных компаний, предприятий, деятельность которых связана с осуществлением социально-значимых товаров (например, протезирование).

В указанном смысле обнаружение лишь указанного критерия не должно являться безусловным основанием для оценки предприятия в качестве высоко рискового.

3. Третьим критерием выступает включение в налоговую отчетность значительных сумм налоговых вычетов.

Под значительностью налоговых вычетов следует понимать их валовый объем, превышающий 89% от налоговой базы за период, равный 12 календарным месяцам. Следует отметить, что применительно для рассматриваемого налогового риска налоговым органом разработан критерий значительности, что предотвращает наличие споров относительно применения указанного критерия. Подход, связанный с определенностью налоговых норм, является безусловно правильным, о чем отдельно будет сказано в работе далее.

4. Четвертый критерий – превышение роста расходов над ростом доходов. Указанный критерий применяется посредством определения разности темпа роста расходов и доходов по данным налоговой отчетности с указанными темпами, определенных в финансовой отчетности.

5. Более низкий уровень среднемесячной заработной платы по сравнению со средними показателями по субъекту Федерации. Среднемесячная заработная

плата определяется исходя из данных Статистики, которая предоставляет обновленную информацию о среднемесечном заработке ежеквартально.

Для целей выявления указанного критерия налоговому органу предоставлено множество альтернативных способов получения указанной информации, в том числе обращение к официальным Интернет-источникам, что существенно снижает количество ресурсов, которые следует потратить инспектору для определения наличия или отсутствия указанного критерия в деятельности налогоплательщика.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

К таким режимам законодатель относит УСН, ЕСХН, ЕНВД. Как представляется, в список также следует включить налог на профессиональный доход (НПД), так как указанный режим также является специальным и имеет определенные законодателем лимиты его применения.

В качестве приближения к предельному значению налоговый орган понимает приближение менее 5% два и более раза в течение одного отчетного периода (как правило, календарного года). Для каждого из указанных специальных режимов разработаны особенности исчисления указанных лимитов, что, безусловно, отвечает признаку определенности налогообложения.

7. Отражение суммы расхода, существенно приближенной к объему доходов индивидуального предпринимателя за календарный год.

Представляется, что применение указанного критерия необоснованно сужено до деятельности индивидуального предпринимателя, а деятельность юридических лиц в указанном смысле осталась за пределами исследования.

Представляется, что также, как и для индивидуальных предпринимателей, доля расхода не должна превышать показателя в 83% от общей суммы дохода.

8. Заключение «неразумных» сделок с контрагентами посредниками и перекупщиками без наличия соответствующих целесообразных и экономически обоснованных причин.

Подробные критерии необоснованной налоговой выгоды включены в Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В частности, на необоснованность налоговой выгоды указывают:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком рассматриваемых операций с учетом внешних факторов времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности. Критерий отсутствия условий определяется через призму отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств (Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.03.2020 N Ф01-8866/2020 по делу N А11-5818/2016);

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

Однако, следует отметить, что Высшим арбитражным судом РФ также отмечено, что есть обстоятельства, которые косвенно хоть и могут свидетельствовать о наличии признаков необоснованности налогового риска, сами по себе таковым критерием не являются. К ним суд относит:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделок;
- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операции не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

Безусловно, наличие одного или нескольких признаков в указанном смысле являются подозрительными и могут указывать на рисковость деятельности налогоплательщика.

9. Непредставление документов налоговому органу по соответствующему запросу, или ответ об их ликвидации.

В Концепции отмечается, что налоговым органом исследуются объективные причины для непредставления документов или пояснений, но, однако, отсутствует указание на обязательность законности самого запроса или уведомления, направляемого в адрес налогоплательщика.

В этой связи, целесообразным представляется указание на обязательность законности самого запроса или уведомления, и после соблюдения указанного требования возможно дальнейшее рассмотрение объективности причин отсутствия правовой реакции на них.

10. Многократная смена адреса нахождения налогоплательщика с одновременным изменением территориального налогового органа учета.

Под многократностью для этих целей Концепция понимает два и более случая изменения адреса регистрации при проведении выездной налоговой проверки, что указывает на объективные препятствия в ее проведения.

Такие действия препятствуют контрольной деятельности налоговых органов, а отсутствие закономерных причин на такие действия указывают на злоупотребления со стороны налогоплательщика и намерение сокрыть те или иные сведения о своей деятельности.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Так же, как и в критерии № 1 эталонные расчеты осуществляются налоговыми органами с задержкой, так как на текущий момент они определяются на 2017 г.

Следовательно, в целях повышения эффективности системы налоговых рисков следует предложить рассчитывать указанный показатель ежегодно, а в случае не осуществления указанного расчета – не применять указанный критерий до осуществления соответствующего расчета и его официального опубликования.

В качестве отклонения понимается уменьшение рентабельности на 10% и более.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, например, такой деятельностью выступает деятельность, связанная с привлечением к работе фирм-однодневок. Такая деятельность определяется налоговым органом самостоятельно с учетом собственной и судебной практики, что, безусловно, является нарушением распределения функций законотворчества и исполнения воли законодателя, и виды такой деятельности должно определяться, например, Правительством РФ.

Вместе с тем, указанная концепция оставалась лишь практикоориентированным подходом, подробно не отраженным в законодательстве, и лишь частично детализированным в нормативных и ненормативных правовых актах.



Это, безусловно, негативно сказывается на практике применения данного подхода. Нельзя не согласиться с суждением о том, что принятия единого документа ФНС России позволили бы систематизировать его применение.

В отсутствие систематизации применение концепции нельзя назвать эффективным, и, более того, в результате такой бессистемности нарушается принцип предсказуемости права, что в целом свидетельствует об очевидных сложностях в правоприменении.

Введение риск-ориентированного подхода в систему налогообложения России в том числе в целях использования его в проведении проверок было продиктовано определёнными целями, в числе которых следует отметить повышение сознательности налогоплательщиков, а также повышение доходности самого государства за счет увеличения количества дисциплинированных налогоплательщиков. Открытость, которая подразумевалась в результате принятия концепции, должна была положительно сказываться на отношениях налогоплательщик – государства, в том числе посредством определенных поощрений за добросовестность исполнения налоговых обязанностей.

И так, в рассматриваемом приказе ФНС России включены критерии, с помощью которых можно идентифицировать налоговый риск в практическом правоприменении. Всего в приказе отмечено 12 критериев, по которым оценивается риск налогоплательщика, которые названы основными, однако, данный перечень не является закрытым: в своем докладе о работе АСК «НДС» заместитель руководителя ФНС России Д. В. Егоров упоминает 84 критерия, на основании которых оценивается риск налогоплательщика [Тасалов].

Безусловно, закрытые критерии, недоступные налогоплательщикам, не способствует созданию открытой системы налогообложения в России, и в целом противоречат принципам, которые стремились достичь налоговые органы при издании приказа ФНС России.

Исследовать Д.М. Щеткин ставит применение всего перечня критериев в зависимости от статуса налогоплательщика, предполагая, что объем их

использования при оценке рисков различия у физических лиц, частных организаций и организаций с публичным участием [Щекин, с. 134]. Следует отметить, что ни один из общедоступных критериев не указывает на такую взаимосвязь, существующую на практике.

Следовательно, даже устранив все критерии риска, указанные в приказе ФНС России, налогоплательщик не может быть уверен в своем стабильном положении, так как к нему могут быть применены критерии риска, находящиеся в непубличном перечне фискального органа.

Безусловно, такой подход ставит налогоплательщика в уязвимое положение. Перечень критериев риска должен быть открыт и доступен любому налогоплательщику, хотя такой перечень и может иметь рамочный характер, что обеспечит налоговым органам сохранение достаточной дискреции.

Использование критериев, которые не только не раскрыты общественности, но и в целом не являются связанными или вытекающими из доступных критериев, является безусловным фактором отсутствия лояльности налогоплательщиков в отношении налогового органа. Действуя добросовестно и разумно, лицо не может гарантировать минимизацию налоговых рисков, что отражается на стремлении быть честным и открытым с государством. Безусловно, посредством сокрытия ряда критериев, достижения целей, указанных в приказе ФНС России, представляется весьма сомнительным. Кроме того, такой подход также влияет и на определенность закона и практики, делая их, безусловно, более туманными и размытыми.

С приказа ФНС России от 14 августа 2015 года № СА-7-15/358@ в редакции, действующей с 31 января 2017 года, началась апробация проекта «СУР АСК НДС-2». Речь идет о системе управления рисками, в автоматическом режиме распределяющей налогоплательщиков по 3 группам налогового риска на основе деклараций НДС и имеющейся у ФНС информации о деятельности налогоплательщиков.

Кроме того, следует отметить, что зарубежный опыт показывает необходимость разделения критериев налогового риска на два типа —

критериев, основанных на факторах экономической деятельности (далее — экономические критерии), и критериев налогового некомплаенса [Тасалов].

Например, под критериями экономическими можно понимать снижения налога на имущество организации посредством отчуждения имущества организации. В таком случае налоговый орган может идентифицировать такое поведение в качестве нарушения налогового законодательства, что увеличит риски налогоплательщика.

Критерии налогового некомплаенса, как правило, связывают с уже установленным фактом нарушения.

Разделение данных критериев на два вида объясняется их различной природой, а, следовательно, необходимостью отграничения последствий, которые наступают в результате выявления тех или иных критериев.

Так, например, если фискальным органом выявлены критерии некомплаенса, то налоговый риск налогоплательщика повышается, в то время как при выявлении экономических критериев само по себе повышение указанного риска не происходит, так как такие критерии не учитываются налоговым органом самостоятельно.

При определении экономического критерия в деятельности налогоплательщика, налоговый орган, прежде всего, устанавливает связь этого критерия и налогового некомплаенса, и в случае установления такой связи может быть сделано суждение о налоговом правонарушении лица.

В целях установления критериев налогового некомплаенса или связи некомплаенса с экономическими критериями, налоговый орган обладает рядом властных полномочий, к которым следует относить в том числе право на запрос у налогоплательщика сведений и документов, а также пояснений по факту его деятельности.

Следует отметить, что налогоплательщик в указанном случае обладает коррелирующей обязанностью такие сведения и документы предоставить, а в случае невозможности предоставления указанной информации, дать мотивированный ответ с указанием соответствующих причин.

В случае, если фискальным органом будет сделан вывод об отсутствии связи налогового некомплаенса с экономическими критериями, то последние не могут влиять на степень налогового риска налогоплательщика.

Вышесказанное предопределяет необходимость описания и закрепления подробного механизма выявления и установления критериев налогового риска.

Ввиду отсутствия механизмов выявления и отграничения налогового риска, налоговые органы, обеспечивая интересы бюджета, зачастую не разграничивают экономические критерии и критерии налогового некомплаенса, что повышает налоговые риски налогоплательщиков, причем не всегда это связано с обоснованными и закономерными причинами.

К.А. Тасалов, соглашаясь с указанным доводом, приводит пример из практики, согласно которому налоговый орган провел проверку деятельности хозяйствующего субъекта, поводом для которой послужил невысокий уровень заработной платы, что показалось налоговому органу проявлением налогового некомплаенса [Тасалов].

Говоря о полномочиях налоговых органов, следует обратиться к ст. 1 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» и п. 1 ст. 30 НК РФ. Совокупное толкование указанных норм указывает, что предмет контроля налогового органа выступают соблюдение законодательства о налогах и сборах, правильность исчисления налогов налогоплательщиками, своевременность и полнота их уплаты.

Отсутствие же регламентированного порядка выявления и установления налоговых рисков, предопределяют ситуацию неопределенности, в которой у налоговых органов создается необоснованное расширение полномочий.

Несмотря на то, что такая ситуация фактически противоречит налоговому законодательству, она же позволяет преумножить объем налоговых поступлений в соответствующий бюджет, чем и оправдываются такие меры, проводимые налоговыми органами.

Передача администрирования страховых взносов в налоговые органы, произошедшая в январе 2017 г. лишь усугубила указанную ситуацию, создав дополнительные поводы для злоупотребления должностными полномочиями.

Следует обратить внимание, что даже корректируя деятельность налогоплательщика, последний, в погоне за снижением налогового риска, теряет возможность достичь оптимизации расходов, из-за которых изначально и была разработана концепция риск-ориентированного подхода.

Так, возвращаясь к примеру К.А. Тасалова, если для недопущения налогового некомпанса налогоплательщик поднимет заработную плату работникам, это хоть и снизит налоговый риск организации, однако увеличит ее расходы, следовательно, основная цель риска не будет достигнута.

Кроме того, увеличивая заработную плату, организация закономерно снижает объем налоговой базы налога на прибыль, что вновь порождает экономический критерий риска, который может быть расценен налоговым органом в качестве некомпанса, что вовсе указывает на бесполезность принятия указанных действий.

Указанный анализ свидетельствует об уязвленном статусе налогоплательщика в современной российской концепции риск-ориентированного подхода.

Следует отметить, что связь экономических критериев и налогового компланса является необходимым элементом стабильного и предсказуемого налогового контроля, что подтверждается также выводами правоприменительной практики.

Так, письмо ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» содержит описание действий, предпринимаемых для так называемой «легализации» налоговой базы.

Вышеуказанные выводы сформулированы именно в рамках правоприменения, то есть не имеют официального закрепления, однако, именно посредством применения таких писем и приказов ФНС России, позиций

высших судов и складывается правоприменение риск-ориентированного подхода.

При ответственном отношении к собственной хозяйственной деятельности в части проверки, управления и оценки налоговых рисков вероятность наступления неблагоприятных последствий снижается. И наоборот, в случае, если оценка рисков на предприятии отсутствует вовсе, такая вероятность существенно возрастает. Далее можно перечислить некоторые факторы, которые увеличивают шанс возбуждения в отношении компании процедуры налоговой проверки:

- невысокая или вовсе отсутствующая налоговая нагрузка, при наличии более весомых платежей в бюджет у среднестатистических компаний такого уровня;

- наличие убытков по данным бухгалтерского баланса на протяжении длительного срока, превышающего два отчетных года;

- невысокая рентабельность предприятия;

- низкий уровень заработной платы сотрудников по сравнению со средними показателями региона;

- применение массового налогового вычета до 80% от суммы всех уплачиваемых налогов;

- при применении специальных налоговых режимов (УСН, например) приближение к предельным показателям, но многократное их недостижение;

- объем расходов превышает объем доходов;

- многократное изменение адреса организации, что приводит к изменению учетного налогового органа.

Кроме того, причиной для включения организации в план проверок может являться ведение бизнеса с помощью системы дочерних компаний. Особенно подозрительным является применение разных режимов налогообложения основной и дочерними компаниями (Определение Верховного суда РФ от 31.05.2019 г. по делу № А40-195593/2017).

Остается очевидной необходимость заимствования подхода, сложившегося в зарубежных правовых порядках, связанного с закреплением Концепции налогового риска. Предусмотрение точного поэтапного порядка в одном законодательном акте сделало бы правоприменение более прозрачным и очевидным, и, более того, предсказуемым и стабильным.

В настоящее время (начало 2020 г.) стал тревожным подход фискального органа к определению налоговых некомплаенсов: действия, ранее расценивавшийся в качестве оптимизации налогообложения, в настоящий момент определяются в качестве некомплаенса, что, безусловно, негативно отражается на положении налогоплательщиков.

Так, например, «дробление» бизнеса ранее воспринималось общественностью и налоговыми органами в качестве мер по оптимизации бизнес-процессов и налогообложению (например, группа компаний, среди которых есть аффилированные друг другу лица). В настоящий момент такой подход определяется в качестве некомплаенса, в результате которого повышается налоговый риск налогоплательщиков.

Разработка и принятие такого всеобъемлющего нормативного правового акта очевидна, а необходимость его принятия и внедрения в действующую систему правового регулирования определена потребностью в определенности законодательства, а также наличии гарантий для субъектов правоприменения, в том числе налогоплательщиков.

Это также побудит добросовестных налогоплательщиков быть открытыми в ходе применения риск-ориентированного подхода, предоставляя большой объем внутренней документации.

Взаимодействие с налоговым органом, направленное на обеспечение налоговой прозрачности перед контролирующим субъектом, должно иметь эффект, имеющий сходство с правовыми последствиями установления режима налогового мониторинга в соответствии с нормами НК РФ.

Например, если налогоплательщик предоставляет все сведения о своей деятельности, в результате чего становится субъектом со статусом

низкорискового, то в качестве поощрения такого поведения налогоплательщик должен получать соответствующую компенсацию, выражающуюся, например, в запрете проведения выездных проверок в отношении указанных лиц на определенный период.

Такого рода гарантия должна быть закреплена в законе, так как предполагает изменение действующего порядка проведения проверок, а, следовательно, отсутствие такого изменения может породить благоприятную среду для коррупции.

Акт такого рода позволит закрепить и урегулировать процедуру получения информации по запросу на стадии предпроверки, то есть когда фактически внутри налогового органа ведется речь о возбуждении процедуры проверки в отношении налогоплательщика, однако, она до сих пор не возбуждена, по причине, например, недостатка информации.

Посредством такого запроса добросовестные налогоплательщики могли бы сразу предоставить документы, обеляющие их поведение и снижающие уровень риск по основаниям, указанным в запросе, тем самым нивелировав основания для проведения налоговой проверки.

Главное свойство право заключается в его определенности, а при ее отсутствии, например в части критериев налогового риска, такая определенность отсутствует. В настоящий момент отсутствуют действующие механизмы защиты компаний, относящихся к категории низкорисковых, от проведения необоснованных налоговых проверок, ввиду чего такие пробелы не позволяют достичь нужного баланса интересов между налогоплательщиком и государством.

Следует также отметить необходимость соблюдения правила пропорциональности и справедливости налоговых мероприятий в зависимости от выявленного налоговым органом риска.

Такое правило является существенным в части обеспечения механизмов защиты налогоплательщиков от необоснованного поведения налогового органа



и по своей значимости также относится к категории норм, подлежащих урегулированию на уровне федерального законодательства.

Продемонстрируем на примере.

Налоговым органом выявлен риск, связанный с необоснованной выгодой по налогу на добавленную стоимость. При отсутствии правила о соразмерности и пропорциональности налоговых мероприятий, следуя букве НК РФ, налоговый орган вправе провести налоговую проверку в отношении и иных уплачиваемых компанией налогов: на прибыль, на имущество, транспортный налог и т.п.

Следует понимать, что выявление какого угодно риска из числа имеющихся и определенных налоговым органом вызывает закономерное проведение выездной проверки налогоплательщика, которая проводится сплошным методом, и сотрудники налоговой инспекции стремятся обнаружить критерии риска и при исчислении и уплате других налогов и сборов.

Такая ситуация создает дисбаланс законные интересов налогоплательщика и государства, частных и публичных интересов субъектов налогового правоотношения.

Налоговый риск фирмы – это вероятность возникновения неблагоприятных обстоятельств для компании впоследствии нерационального управления финансовым состоянием, которые влекут за собой выявленные государственными налоговыми органами правонарушения, а, следовательно, и налоговые санкции.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о возрастающей роли налогового риска в системе налоговых правоотношений. Такая роль очевидна не только с точки зрения налогоплательщика, но и с точки зрения государства: хоть налоговый риск и законодательно не закреплен, Федеральная налоговая служба активно внедряет его в разъяснительные и толковательные акты. Например, в приказе ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» рекомендовано налогоплательщикам систематически проводить

самостоятельную оценку налоговых рисков. В Концепции перечислены общедоступные критерии оценки, для нас наиболее интересным представляется п. 12 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высокими налоговым риском» [Ласкина, с. 125].

Внедрение риск – ориентированного подхода в контрольную деятельность налоговых органов – это ныне широко обсуждаемая и злободневная тема. В настоящее время реформа налогового администрирования да и вообще реформы последних лет стремятся к созданию системы, при которой будет достигнуто эффективное взаимодействие государства и гражданина, юридического лица, налогоплательщика и налогового органа. Такое эффективное взаимодействие должно базироваться на создании правового и экономического поля, в котором выгоднее действовать честно, открыто, добросовестно [Филлипова, с. 44].

Посредством введения концепции риск-ориентированного подхода в систему налогового контроля должна быть достигнута цель в виде постоянного контроля и отслеживания уровня потерь бюджета в результате неполной уплаты всех предусмотренных налогов, сборов и страховых взносов.

Все вышеизложенное привело к необходимости разработки и внедрения в систему налогового контроля риск-ориентированного подхода. Такой подход базируется на постоянном мониторинге риск потерь бюджета в результате действий конкретного налогоплательщика или группы, в которую он объединен. Это по сути означает необходимость проведения соответствующего рода реформ, связанных с перестраиванием системы контрольно-надзорной деятельности. Этим было обусловлено применение модели риск-ориентированного подхода при деятельности налоговых органов.

Такой подход представляет собой особенную методику проведения мероприятий налогового контроля, при котором принятие решения об отдельных особенностях проведения проверки (срок, объем, периодичность) напрямую зависит от класса риска, к которому относится то или иное юридическое лицо или индивидуальный предприниматель [Артеменко, с. 14].

Инновация такого метода предполагают повсеместную аналитику в области бесперебойного и непрерывающегося управления налоговыми рисками. Такой метод предполагает также и некоторое реформирование структуры налоговых органов, которое связано с распределением налогоплательщиков по категориям риска, от которых зависит и частота проверок, их срок и объем налогов, исчисление и уплата которых должна проверяться в ходе рассмотрения проверки.

По факту в результате подобной реформы главным и базовым видом деятельности налогового органа станет анализ документов, направляемых налогоплательщиком, с помощью которой будет осуществляться распределение налогоплательщиков по разным категориям риска, а в случае, если для определенной группы будут выявлены превышение показателей, налоговый орган будет вправе провести налоговую проверку.

Это позволит усилить контроль над деятельностью действительно рискованных предприятий, и снизить объем проверочных мероприятий в отношении компаний с низким уровнем налогового риска, что фактически приводит к экономии административного ресурса, и направление его в более важную категорию вопросов. Таким образом будет достигнуто оптимальное распределение административного ресурса путем его аккумуляции в проверке деятельности наиболее рискованных предприятий [Артеменко, с. 54].

Внедрение риск – ориентированного подхода предполагает общие гарантии прав бизнеса на различные формы контроля и надзора, которые в том числе касаются их узких направлений, например, досмотров, или финмониторинга. Посредством переадресации внимания государства на рискованные субъекты, систематически нарушающие кассовую дисциплину, налоговое и иное законодательство, будет существенно разгружена система налогового контроля, а необоснованное давление на добросовестного налогоплательщика уменьшится.

Риск-ориентированный подход – это существенное снижение нагрузки на бизнес в части его добросовестного и исполнительного сегмента. Отбор

налогоплательщиков для проверок на основе риск - анализа повысит эффективность контрольной работы и позволит получить более качественную доказательственную базу по налоговым нарушениям. В результате, позиция налоговых органов поддерживается в суде, а дополнительно начисленные в ходе проверок суммы поступают в бюджет.

Таким образом, достигается ситуация, при которой ограниченный административный ресурс не расплывается по всем подконтрольным субъектам, а максимально реализует свой спектр полномочий на максимально рискованных предприятиях, чем и достигается повсеместная охрана отношений в сфере налогообложения.

Данный подход в деятельности налоговых органов выявляет риски на всех стадиях контрольной работы: камеральных проверок; пред проверочным анализом; выездных проверок; взыскания налоговых доначислений; досудебных и судебных разбирательств. На всех названных выше стадиях контрольной работы есть факторы, которые могут влиять на результативность контрольных мероприятий, соответственно, которые влияют на оценку эффективности работы налоговых органов.

Внедрение риск - ориентированного подхода изменит цель и характер проверок, будет стимулировать предпринимателя устранять риски, а государство обяжет вмешиваться только в тех случаях, когда без этого нельзя обойтись. У бизнеса есть понимание своевременности такой постановки вопроса.

Указанное, кроме прочего, предполагает разработку стандарта проведения проверок, который включает унифицированную терминологию и, так называемую, дорожную карту риска. В такую карту должны быть включены и описаны такие термины, как профиль риска, вид риска, методология выявления риска, порядок учета риска, критерий риска, методология оценки риска и др. Такие понятия должны быть очевидны, понятны и доступны для неопределенного круга налогоплательщиков, и не должны быть сокрыты в кулуарах налоговых инспекций.

Исходя из этого, реформирование системы риск - ориентированного подхода позволит повысить эффективность контрольно-надзорной деятельности при оптимальном использовании материальных, финансовых и кадровых ресурсов органов государственного контроля (надзора), снизить административную нагрузку на субъекты предпринимательской деятельности [Герб, с. 262].

Резюмирующим результатом исследования проблем налогового контроля и реформирование риск – ориентированного подхода в эту сферу деятельности является следующий вывод: эффективность налогового контроля должна в большей степени определяться мерами, направленными на профилактику и предупреждение налоговых правонарушений, чем на устранение их последствий. Для целей достижения эффективности мероприятий, посредством которых будет осуществляться налоговый контроль, требуется повсеместное внедрение комплексного всестороннего подхода. Такой подход должен быть обусловлен оценкой влияния множества факторов, образующих риск, на порядок и методы их управления.

21 февраля 2020 г. распоряжением Правительства РФ была утверждена новая Концепция развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга, основная цель которой - определение путей и способов цифровизации налогового контроля на основе применения риск-ориентированного подхода, направленного на проверку высокорисковых операций плательщиков с учетом отраслевой специфики с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы плательщиков, что позволит обеспечить добровольное, правильное и своевременное исчисление и уплату (перечисление) налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации, повышение эффективности налогового контроля и снижение административного бремени для плательщиков.

В указанной концепции заявлено достижение множества передовых целей, в том числе и отказ от налоговых проверок сплошного типа в пользу

налогового мониторинга на основе риск-ориентированного подхода, разработка новейших цифровых способов наиболее оптимального взаимодействия с налогоплательщиками, развитие риск-ориентированного подхода на основе единых стандартов, применяемых для создания и развития систем управления рисками, в том числе переход к совместной оценке рисков на основе своевременного информирования плательщиков о выявленных рисках и получения обратной связи от плательщика для оценки эффективности функционирования системы управления рисками, развитие доверительных отношений государства и общества в сфере налогообложения и пр.

Согласно разделу 7 вышеуказанной концепции первые результаты ее внедрения должны быть обнародованы в 2022 году, и в настоящий момент следует констатировать отсутствие реализации заложенных в нее мероприятий, что, в прочем, может быть связано с эпидемиологической ситуацией в стране.

Вместе с тем, указанная Концепция по своей сути является базой для дальнейшей разработки Концепции налогового риска, но не заменяет ее и не отменяет необходимости ее внедрения.

Следует отметить, что риск-ориентированный подход не выступает безусловно инновационным, так как отечественным законодателем такой подход уже внедрен в систему государственного контроля и муниципального надзора.

Согласно п. 1 ст. 8.1 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» риск-ориентированный подход может применяться органами государственного контроля при осуществлении его отдельных видов.

В качестве цели применения заявлена оптимизация ресурсов как налогоплательщика, так и государстве.

Согласно п. 1.1 вышеуказанного закона перечень видов государственного контроля, в котором возможно применение риск-ориентированного подхода, определяется Правительством РФ.

В этой связи, целесообразно несение изменений в Перечень видов федерального государственного контроля (надзора), в отношении которых применяется риск-ориентированный подход, утвержденный постановлением Правительства РФ от 17 августа 2016 № 806 путем включения в него п. 28 «Государственный контроль по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов».

Под управлением налоговыми рисками следует понимать систематический метод комплексной оценки возможности наступления тех или иных последствий (в том числе низкоожидаемых, негативных, неблагоприятных) в целях их дальнейшей минимизации. И не менее важно для повышения эффективности налогового контроля формирование у населения страны налоговой культуры, выражающейся в отношении населения к налоговой системе государства, в готовности уплачивать законно установленные налоги, причём своевременно и в полном объёме.

Таким образом, представляется, что налоговый риск играет существенную роль, как для деятельности налогоплательщика, так и для государства в целом. Его место оценивается как перспективное, способное существенно повысить деятельность организаций, физических лиц и государства в целом путем его повсеместного внедрения.

В качестве вывода хотелось бы обратиться к словам С.С. Алексеева, который определял правовое регулирование следующим образом: это деятельность, обусловленная порядком, поощрением позитивных общественных отношений и избеганием неподдерживаемых государством связей, посредством чего достигается охранительная функция государства [Алексеев, с. 11].

Налоговый контроль как государственное направление деятельности ошибочно смещен в сторону охранительной функции, в результате чего система находится в состоянии перегрузки, а действительные цели такого контроля не всегда достигаются.

Такое смещение обусловлено, в том числе, широкими полномочиями должностных лиц, осуществляющих мероприятия налогового контроля, против правовой неопределенности подконтрольных субъектов, что создает дисбаланс и некомплаенс в таких правоотношениях. Такой дисбаланс в том числе обусловлен применением критериев налогового риска, который не раскрыт широкому кругу налогоплательщиков, что, как отмечалось ранее, создает ситуацию неопределенности налоговых правоотношений.

Это также обусловлено отсутствием гарантий налогоплательщиков, в части возможности противостояния избыточным мероприятиям налогового контроля. В этой связи, в качестве такой гарантии следует включение повсеместного применения риск-ориентированного подхода в систему законодательства, с одновременным включением ответственности налогового органа за неправильную классификацию налогоплательщика в зависимости от степени риска с возложением на налоговый орган издержек, связанных с участием налогоплательщика в мероприятиях налогового контроля.

В практическом правоприменении указанная гарантия может быть достигнута путем реализации налогоплательщиком права на обжалование действий (бездействия) должностных лиц в соответствии со ст. 137 НК РФ.

Определенность налогового законодательства является одним из базовых требований к налоговой норме, потому как неопределенность создает базу для злоупотребления со стороны как налоговых органов, так и налогоплательщика.

Неопределенность критериев обусловлена отсутствием, например, актуальных расчетов для целей сравнения предельной налоговой нагрузки или уровня рентабельности; отсутствие актуализации Концепции в связи с изменениями законодательства (отсутствие указания на специальный налоговый режим НПД); невключение в качестве субъектов риска юридических лиц по ряду критериев; сосредоточение вопросов как определения высоко рисковой деятельности, так и принятия решения о проведении в отношении указанных лиц налоговых проверок, что порождает коррупциогенные факторы и др.



Все указанные недостатки действующих критериев должны быть устранены и впоследствии включены в обновленную Концепцию налогового риска в форме нормативно-правового акта.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С ПРАВОВОЙ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬЮ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

### 2.1. Способы выявления налоговых рисков в процессе налогообложения

Предпринимательская деятельность организации по своей экономико-правовой природе связана с многочисленным количеством рисков в различных сферах, которые связаны с осуществлением такой деятельности.

Это обуславливает необходимость поддержания финансовой и материальной стабильности организации, которая даже в случае наличия убытков позволила бы в кратчайшие сроки восстановить имущественное положение компании.

Существенно значимой группой рисков следует обозначить риски в области налогообложения, о чем уже не единожды подчеркивалось в рамках рассматриваемой работы. Столько значимое место в системе рисков связано с высокой долей налоговых платежей, которые сопровождают деятельность организации в пропорциональном сравнении с общим объемом расходов компании [Гончаренко, с. 30].

Крупные компании посвящают управлению рисками значимое место в системе управленческого менеджмента в целом. Это связано в том числе с рисками и иного характера, например, правовыми или репутационными.

Система управления налоговыми рисками можно назвать самодостаточной, потому как она не требует комплексного подхода или рассмотрение через призму другой правовой отрасли. Это обусловлено ее положением: фактически это экономико-правовая отрасль.

Такая система, как правило, создается в целях разрешения базовых задач: выявление, оценка, реакция на налоговый риск, а также их возможная минимизация и предотвращение для целей недопущения негативных последствий.

Налоговый риск предполагает нахождение в состоянии неопределенности в части осуществления деятельности налогоплательщика, связанном с возможными непредсказуемыми последствиями, в том числе и в части материальных и овеществленных убытков.

Крупные корпорации и холдинги также включают в понятие налогового риска риск переплаты налогов, а равно недополучение льгот, на которые налогоплательщик имеет право и др.

Следует в качестве актуальных налоговых рисков отметить риск незнания законодательства, а также наличия правовых коллизий и невозможности применения метода правового прогнозирования.

Множество субъектов предпринимательской деятельности сталкиваются с ситуацией, когда правовая сфера не урегулирована законодателем, или в результате чрезмерного правового регулирования создана ситуация наличия правовых коллизий. Не редки случаи прямого противоречия одних норм другим, а также ситуации, в которых нельзя однозначно определить, какой нормативный акт обладает высшей юридической силой.

Это в полной мере касается нормативно-правовой базы, регулирующей систему налогообложения.

Безусловно, для таких случаев действует правовая норма о толковании всех неустранимых неясностей в пользу налогоплательщика в порядке п. 7 ст. 3 НК РФ, однако, как показывает практика, его применение не всегда безупречно. Кроме того, зачастую налогоплательщик заблуждается в реальном объеме своих прав и обязанностей, что также является повышенным фактором выявления налоговых рисков.

Например, юридическое лицо, находясь на общей системе налогообложения, было освобождено от уплаты налога в порядке ст. 145 НК РФ. Указанная льгота, вместе с тем, не является безусловной, и сохраняется только при отсутствии превышения лимита в размере 7 млн руб. за три последовательных месяца. В случае, если налогоплательщик не был осведомлен

о таком условии, высок риск получения необоснованных размеров НДС, что в свою очередь чревато применением штрафных санкций.

Немаловажным аспектом в области выявления налоговых рисков выступает неверное толкование правовых норм, регулирующих налоговую отрасль, а также неправильное правоприменение, что влечет за собой ошибки и искажение данных налогового учета. К ним также могут быть отнесены технические ошибки, допущенные налогоплательщиками неумышленными действиями. Базовой проблемой такого налогового риска выступает недостаточная квалификация работников предприятия, на котором осуществляется оценка налогового риска.

Зачастую такие ошибки совершаются в части несвоевременного представления важных налоговых документов, обеспечивающих то или иное право налогоплательщика. Возвращаясь к вопросу НДС, следует назвать частую проблему в виде непредоставления документов, подтверждающих право на освобождение от его уплаты, которые следует представить по итогу последних двенадцати месяцев в срок, не превышающий двадцатое число текущего месяца. Такие документы должны содержать доказательства отсутствия превышений налогоплательщиком дохода в размере 2 млн руб. за каждые три последовательных месяца. Кроме того, налогоплательщик должен направить в налоговый орган уведомление о продлении применения льготы в виде освобождения от уплаты НДС в случае, если он намерен ее использовать далее.

Последствием непредоставления таких документов является риск возвращения к уплате полных сумм налога с начислением в порядке п. 5 ст. 145 НК РФ неоплаченных сумм налога, даже если налогоплательщик в действительности имел намерение продолжать пользоваться правом на освобождение и соблюдал требование о непревышении 2 млн руб.

Для целей избежания такой ситуации необходима тщательная проработка календаря налогоплательщика, в который необходимо тщательно включить все мероприятия, связанные с налоговым контролем. Кроме того, отражения

обязанности отслеживания мероприятий налогового контроля следует закрепить в должностной инструкции ответственного лица.

Следует подчеркнуть, возможно, вполне объективный и очевидный вывод: категория налогового риска и его оценка субъективны и зависят, по большому счету, от лица, который им управляет или оценивает его. Кроме того, эта субъективность также присуща должностным лицам, так как именно они принимают решение о соответствии того или иного действия критерию риска.

А.В. Зуйков, говоря о налоговых рисках, отметил следующие направления деятельности, связанные с налоговыми рисками и их минимизацией [Зуйков, с. 70]:

- работа по повышению уровня знаний специалистов, принимающих решение о соответствии действий налогоплательщика критериям налогового риска как со стороны налогоплательщика, так и со стороны органа по контролю. Это предопределяет высокий уровень подготовки бухгалтера, юриста, специалиста, инспектора;

- мониторинг законодательных изменений в области налогообложения и бухгалтерского учета. В целях снижения риска пропуска срока на совершение юридически значимого действия руководитель компании должен обеспечить лиц, ответственных за налоговый и бухгалтерский учет системами, обеспечивающими возможность отслеживания таких изменений. Например, такая работа может осуществляться автоматически при помощи справочно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс»;

- внедрение в локальную документацию компании политику учета и оценки налоговых рисков;

- работа над уже совершенными налоговыми ошибками на предприятии. Наблюдение является наиболее объективным и простым способом учета ранее совершенных налоговых рисков, что впредь позволит более не совершать такой ошибки.

Весьма распространенным налоговым упущением выступают неверные расчеты, связанные с формированием налоговой базы. Статистика налоговых

органов позволяет сделать вывод, что до 70% выявленных нарушений связано с неправомерным занижением налоговой базы налогоплательщиком.

М.В. Стафиевская при анализе налоговых рисков выделяет чистый и спекулятивный налоговые риски [Стафиевская, с. 84].

Чистый налоговый риск предполагает в качестве последствие штрафные санкции, начисленные налогоплательщику со стороны налоговых органов. Результатом чистого риска может в худшем случае выступить даже банкротстве предприятия, потому как он выделен на основе возможности выявления реальных убытков.

Спекулятивный риск – это возможность доначисления налогов и сборов, которая образовывается в результате применения более экономной системы налогообложения по сравнению с той, которая должна была быть применена налогоплательщиком.

Безусловно, компании не могут управлять налоговыми рисками посредством минимизации или увеличения влияния на них внешних факторов, потому как налогоплательщики не обладают правом законодательной инициативы и не вправе по своему усмотрению изменять налоговое, бухгалтерское, гражданское законодательство.

Однако, в руках налогоплательщика находится возможность своевременного реагирования как на законодательные, так и на любые иные изменения, в том числе отслеживание оплаты в полном объеме налогов и сборов, своевременная подача деклараций, иной отчетности.

Мерами по предотвращению налогового риска [Шевелева, с. 236] в этой связи могут являться следующие мероприятия:

1. Мероприятия, направленные на снижение налогового риска непосредственно у налогоплательщика (определение ответственных лиц, принятия локальных актов организации, повышение уровня квалификации ответственных специалистов, обеспечение возможности отслеживания законодательства и др.);

2. Мероприятия, связанные с налаживанием позитивного контакта с налоговыми органами (в том числе переписка, направленная на разъяснение действующего законодательства, систематическое проведение сверок уплаты налогов и сборов и др.);

3. Мероприятия, связанные с безрисковой работой с контрагентами (проверка контрагентов, правовой анализ договоров и иных документов, подтверждающих сделки налогоплательщика, обеспечение прозрачности информации о состоянии расчетов с бюджетом).

Налоговые риски в организации могут выявляться посредством постоянно самоконтроля по критериям, указанным в Концепции налогового риска 2007 г., а также по критериям, определяемым практикой инициации процедуры выездной проверки, а также судебной практикой об обжаловании действий налоговых органов.

Например, Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда по делу №А42-7695/2017, Определением Верховного суда РФ от 29 июля 2020 г. № 309-ЭС20-9625 судом налогоплательщик был привлечен к ответственности за отсутствие должной осмотрительности при выборе контрагента.

Примечательна в этом смысле новейшая практика Верховного суда РФ, изложенная в Определении от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597, согласно которой проверка должной осмотрительности не должна сводиться к изысканию всех возможных ошибок в деятельности контрагента. Организация не может быть привлечена к ответственности за отсутствие должной осмотрительности в случае, если между контрагентами совершались реальные операции, а сама по себе ответственность за деятельность иных организаций не может быть произвольно возложена на добросовестных участников налоговых правоотношений.

Таким образом, при выборе контрагента следует проводить оценку его добросовестности, посредством анализа публичной информации.

Выявляется такой налоговый риск, как переквалификация заемных отношений в отношения инвестиционные.

Ни для кого не секрет, что сегодня довольно распространена выдача заёмных денежных средств материнской компанией в пользу дочерней для тех или иных целей. Такая ситуация сегодня с уверенностью признается одной из самых привлекательных для налоговых органов. Ведь в этих случаях проверяющие пересматривают характер таких отношений с целью отказа в учете процентных расходов, а также курсовых разниц при исчислении налога на прибыль в случае привлечения заёмных денежных средств у иностранной материнской компании.

Надо отметить, что судебная практика по данному вопросу сложилась уже на уровне Верховного суда РФ (определения ВС РФ от 16.08.2017 № 310-КГ17-10276, от 28.03.2017 № 303-КГ17-1509). При этом указанные выше ошибки компаний признаются судами в качестве существенных оснований для переквалификации заемных отношений в инвестиционные и, как следствие, производство существенных доначислений по налогу на прибыль. Кроме того, по вопросу переквалификации процентных расходов в инвестиционные вложения высказалась также ФНС России в своем письме от 30.06.2017 № СА-4-7/12702@ «О переквалификации налоговыми органами в рамках проводимых налоговых проверок договоров займа, заключенных между российскими организациями-заемщиками и иностранными компаниями-займодавцами в инвестиционные договоры».

Анализ судебной практики по вышеуказанному вопросу позволяет сделать вывод, что заключение договора займа между участником и обществом является высокорисковым маркером, а наиболее распространенным последствием является переквалификация таких отношений в инвестиционные и, как следствие, производство существенных доначислений по налогу на прибыль.

В связи с тем, что превышение над предельными процентами приравнивается к уплаченным дивидендам, факт выплаты не имеет значения



для налоговых доначислений. В связи с этим у компаний появляется риск налоговых доначислений с дивидендов (постановление 16ААС от 29.07.2015 по делу № А22-4933/2014).

Таким образом, стремительное развитие экономики в современной России обеспечило не только прирост предпринимателей, но также и необходимость их контроля со стороны государства, что, в свою очередь, повлекло за собой возрастание количества налоговых рисков.

Как показывает практика, большинству российских организаций предстоит еще пройти большой путь для построения эффективной налоговой функции в соответствии с международными стандартами. Однако те преимущества, которые дает бизнесу эффективное управление налоговыми рисками и обязательствами для бизнеса, делают эту задачу одной из наиболее приоритетных.

## 2.2. Правовые последствия нарушений определенности в налогообложении

Формальная определенность – важнейшее свойство права как системы социальных норм и универсального регулятора общественных отношений. Как пишет Б. Леони, «правовое государство может существовать только в условиях гарантированной определенности закона, при которой у индивида имеется возможность долгосрочно планировать собственное поведение в частной жизни и в предпринимательской деятельности» [Леони, с. 115]. По верному замечанию В.М. Шафирова, «позитивного права вне той или иной степени формальной определенности вообще не существует» [Шафиров, с. 72].

Следует согласиться с утверждением Н.А. Власенко и Т.Н. Назаренко о том, что: «отсутствие определенности в содержании права и формах его выражения лишает его возможности регулировать общественные отношения» [Власиленко, Назаренко с, 5].

Принцип верховенства права выступает основополагающим принципом права в соответствии с позицией, сформулированной Европейским судом по правам человека; каждый закон должен отвечать требованию правовой определенности, давая уверенность в том, что права конкретных лиц будут защищены и при разрешении всякого спора действия правоприменителя будут прогнозируемы и предсказуемы и не будут изменяться от случая к случаю.

Таким образом, заинтересованные лица с разумной для данных обстоятельств степенью вероятности смогут предвидеть последствия применения действующих норм и в соответствии с этим оценить последствия выбора того или иного варианта своего поведения. Принцип определенности направлен на поддержание разумной стабильности, устойчивости и предсказуемости правового регулирования, доверия частных лиц к праву и суду [Трунов, с. 32; Дмитриев, с. 98; Мантациев, с. 69]. Конституционный Суд РФ многократно провозглашал, что требование формальной определенности, предполагающее точность и ясность законодательных предписаний, является неотъемлемым элементом верховенства права и выступает в законотворческой и правоприменительной деятельности необходимой гарантией эффективной защиты конституционных прав и свобод.

Говоря о принципах, например, определенности налогообложения, следует констатировать, что такое требование к правовой норме сформулировано на уровне отрасли, то есть предусмотрено в рамках правового регулирования. Это не доктринальное требование, а непосредственная норма закона, которая содержится в качестве базового принципа налогообложения в п. 6 ст. 3 НК РФ.

Налоговое право базируется на фактическом ограничении базового конституционного права на собственность в отношении лиц, обязанных к уплате налога, и распределяет финансовое бремя содержания государственного

аппарата на всех участников отечественного государственного и общественного оборота.

В силу такого ограничения, и во исполнение требования ст. 55 Конституции РФ, требуется определение четких и ясных границ такого вмешательства, что позволяло бы говорить о предсказуемости правовой нормы налогового права.

В случае, если в национальном праве допускается высокий уровень неопределенности правового регулирования налогообложения, это приводит к конфликту правовых институтов, так как требование определенности противоречит не только качеству и эффективности права, но также создает сложность в применении правил юридической техники.

Отсутствие определенности как основополагающего признака налогового права создает из правовых норм около правовые способы воздействия на общественные отношения, путем предусмотрения способа изъятия права собственности, которое не подкрепляется всем необходимым правовым обоснованием.

Принцип правового государства требует от законодателя предоставления налогоплательщику заранее достоверных данных для исполнения им налоговой повинности. Как верно отмечает Ю.В. Старых: «вряд ли можно назвать какую-либо иную область общественной практики, где ошибочно построенная фраза, разрыв между мыслью и ее текстуальным выражением, неверно или неуместно использованное слово способны повлечь за собой такие тяжелые последствия, как в сфере налогообложения» [Старых, с. 96].

Требование определенности правовых норм является существенным требованием, предъявляемым к праву, и одним из главных его свойств, однако, в различных отраслях правовые нормы определяются и детализируются по-разному.

Если сфера правового регулирования является публично-значимой то, как правило, она обладает большим объемом норм императивного (обязательного,

принудительного) характера, и наоборот. Императивные нормы предполагают наличие строгих процедур и обязываний, которые не характерны диспозитивному методу правового регулирования, в котором регулирование отношений по большому счету отдано на откуп правоприменителей.

Налоговые отношения следует относить к категории публичного права, ввиду чего степень детализации правовых норм признается существенной, а в самой отрасли превалирует объем императивных требований.

Как отмечает в этой связи М.Ю. Орлов: «эффективное функционирование налоговой системы любого государства и российского государства в частности невозможно без того, чтобы воля государства, направленная на регулирование налоговых отношений, была строго определенной и одинаково понималась всеми участниками отношений» [Орлов, с. 32].

Причины, по которым требования к нормам налогового права существенно более детализированы обусловлены рядом факторов.

Во-первых, это природа правовых отношений, складывающихся в области налогообложения. Посредством налоговых платежей достигается безусловное и базовое финансирование деятельности государства, без которого невозможна его бесперебойная и эффективная деятельность, а, следовательно, по большому счету от налоговых платежей зависит жизнедеятельность всего общества в целом.

Указанное предназначение налоговых платежей является легальным и прямо закреплено в законе (п. 1 ст. 8 НК РФ). Безусловно, налогообложение обладает и иными функциями, однако, их значение вторично, и является по сути производным от базового – обеспечения деятельности государства.

Налогообложение характеризуется наличием законодательных ограничений прав и свобод налогоплательщиков в пользу главной функции налогообложения. Наиболее ярко указанное прослеживается в части ограничения прав собственности налогоплательщиков. Указанное предопределяет необходимость наличия понятных и очевидных требований, которые были бы понятны неограниченному числу лиц и субъектов.

Кроме того, результатом такой специфики налогового права является его частое видоизменение в целях достижения оптимального баланса между интересами государства и налогоплательщика (при этом баланс зачастую искажается в пользу государства) [Назаров, с. 14].

Одновременно с этим, частота изменений налогового законодательства является пугающей, так как в результате множества изменений закона зачастую утрачивается связность правовых норм, потому как при изменении части закона законодатель прорабатывает лишь один проблемный аспект, и связь с системой правовых норм утрачивается.

Пристальное внимание к характеристике определенности налогообложения выступает в качестве потенциально конфликтной среды, а также обусловлено политическими веяниями.

Конфликт в целом является характерным атрибутом законодательства России, но именно в сфере налогового права он является наиболее ярким и отчетливым.

Это обусловлено тем, что налоговые нормы посягают на право собственности налогоплательщиков, то есть тесно связаны с имущественной сферой правоотношений. Результатом указанного противодействия нередко выступает зарождение налогового спора [Гурова].

Легального определения категории налогового спора налоговое законодательство не содержит, однако в соответствии с ст. 137 НК РФ (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ право любого участника налоговых правоотношений на оспаривание актов составленных налоговыми органами гарантировано, в случае если такие ненормативные акты, действия (бездействие) должностных лиц нарушают права и законные интересы такого лица. Кроме того, федеральным законодательством предусмотрена возможность оспаривания нормативно-правовых актов налоговых органов, которая также гарантирована. Данное положение развивает гарантированное конституцией право любого лица на защиту его прав в суде, свобод и законных интересов, включающее в том числе право на оспаривание решений, действий

или бездействия органов государственной и муниципальной власти, различных общественных объединений и должностных лиц таких государственных и муниципальных органов (к которым в том числе относятся налоговые органы и их должностные лица) могут быть обжалованы в суде, как следует из 46 статьи Конституции РФ, принятой всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.

Отечественная наука на протяжении последних десятилетий оставляет за понятием налогового спора, право по-прежнему оставаться дискуссионным подвергаясь многочисленным исследованиям.

С.В. Овсянников, говоря о налоговом споре, дает ему следующее понятие – это юридический спор по вопросу исчисления и уплаты налогов, который возникает и разрешается в установленных законом формах с помощью уполномоченных властных органов, с одной стороны которого выступает государство, а с другой – налогоплательщики.

Д.Б. Орахелашвили определяет данное понятие следующим способом: «налоговый спор – это переданное на рассмотрение уполномоченного юрисдикционного органа разногласие сторон правоотношения, касающегося исчисления и уплаты налогов, их взаимных прав и обязанностей и условий их реализации, требующего разрешения на основе правовой оценки правильности предполагаемых прав сторон и проверки законности действий властно управомоченной стороны».

Н.Л. Бартунаева обладая собственной точкой зрения относительно данной категории права, в своих работах она указывает, что: «налоговый спор – не является конфликтом, который не был разрешен в административном порядке между налоговым органом и налогоплательщиком, будь то физическое или юридическое лицо, касающийся налоговых прав и обязанностей, применения норм налогового права, установления обстоятельств, имеющих юридическое значение, и который подлежит разрешению в установленном процессуальным законодательством порядке».

В качестве конфликта определяет налоговый спор А.А. Копина, отмечая при этом, что такой конфликт обязательно складывается по поводу налоговых

правоотношений, при этом одной стороной выступает государство в лице уполномоченных органов, а второй – налогоплательщики (в том числе плательщики сборов, налоговые агенты, плательщики страховых взносов), имеющие соответствующие налоговые обязанности, при этом оно разрешается в установленном законом порядке.

Е.А. Первышов и Д.С. Абрамян указывают о споре следующее: «налоговый спор – это юридическое разногласие, возникающее между сторонами налогового правоотношения по поводу проверки законности нормативных актов, законности решений или действий государственного органа, а также своевременности и правильности исполнения обязанностей налогоплательщика».

Все указанные позиции позволяют с должной степенью уверенности констатировать, что налоговый спор всегда возникает между государством и налогоплательщиком, при этом государство в указанных отношениях обладает ярко выраженные властные полномочия, что указывает на публичный характер таких отношений.

В рамках налоговых правоотношений государство представлено в виде специальных органов, уполномоченных к регулированию указанных отношений. К числу таких органов относятся Федеральная налоговая служба и территориальные органы, находящиеся в ее подчинении. Все указанные органы отнесены к числу органов с особыми полномочиями, что указывает на достаточно полную законодательную регламентацию их компетенции. В случае выхода этих органов за пределы компетенции, такие действия не могут быть признаны законными.

Спецификой правового статуса государственного органа в этой связи необходимо назвать двойственность их полномочий, которые включают в себя права и обязанности одновременно, которые иногда называют «правообязанностями». Указанное сочетание прав и обязанностей государственных органов является их отличительной чертой, который выделяет публичный характер их деятельности и властных полномочий, которыми они

обладают, что закономерно предопределяет определенные характеристики и налоговых правоотношений.

Кроме объективно широких полномочий налоговых органов, складывающихся по поводу налоговых правоотношений необходимо отметить и определенные особенности их реализации. Например, при реализации властных полномочий в части взыскания законно начисленных налогов (сборов, страховых взносов), такое взыскание считается правомерным только в определенных правовых случаях:

– взыскание осуществляется в рамках налоговых правоотношений, имеющим имущественное выражение;

– действия по взысканию не посягают на законные права и интересы налогоплательщика, который выступает в качестве второй стороны отношений. При этом в качестве налогоплательщика понимаются не только физические лица, но и юридические лица, индивидуальные предприниматели, самозанятые лица, так как иное бы основополагающим принципам отечественного права.

Исходя из анализа законодательства, регулирующего деятельность налоговых органов, основополагающей задачей таких органов выступает контроль за правильностью исчисления, полной мерой и своевременностью внесения налогов и прочих обязательных платежей.

Это подчеркивает верность выводов о том, что одной стороной в налоговом споре всегда выступает государство в лице налоговых органов, так как именно они выступают в качестве обязательного субъекта налоговых правоотношений. При этом, наделяя государственный орган такой компетенцией, законодателем был введен принцип соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщика. Посредством указанного принципа деятельность налоговых органов искусственно ограничивается, что позволяет пресечь возможные злоупотребления со стороны налоговых органов. Безусловно, налоговый орган выступает в качестве одной стороны налоговых отношений всегда, вне зависимости от каких-либо других изменяющихся переменных.



Вторым субъектом в указанных правоотношениях выступает лицо, обязанное по уплате налога, сбора, страхового взноса - то есть налогоплательщик. Правильное определение роли и правового статуса лица, выступающего в качестве налогоплательщика необходимо не только для применения законодательных норм, но также и мер государственного реагирования на противоправное поведение, в том числе в виде финансовых санкций.

Системное толкование законодательных норм, материалов правоприменительной практики, научно-правовых изысканий по указанному вопросу позволяет дать общее определение налогоплательщика – это лицо, обязанное уплатить соответствующий налог за тот или иной имеющийся у него объект налогообложения на праве собственности или прочем вещном праве.

В качестве объекта налогового права выступают общественные отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты налогов. Из указанного следует, что и налоговые споры возникают только в рамках осуществления налоговых прав и исполнения налоговых обязанностей. Указанный тезис является простым и закономерным, и именно в этой связи правоприменители нередко упускают эту простую истину из виду, что создает серьезные ошибки в квалификации тех или иных действий субъектов налоговых правоотношений.

Увеличение количества субъектов налоговых правоотношений, ужесточение политики государства в отношении теневого сектора, расширение сферы действия властных полномочий налоговых органов является безусловным маркером определения роста и налоговых споров. Именно в результате указанных изменений была проведена реформа механизмов разрешения налоговых споров, в результате чего правовой институт обрел обязательный досудебный порядок урегулирования спора.

Недопустимость возрастания количества налоговых споров также определена требованием к определенности правовых норм, которыми регулируется сфера налогообложения.

Высокий уровень систематизации права, а также юридической техники, делает сферу налогового права прозрачной и понятной для правоприменения, что снижает количество потенциальных налоговых споров и конфликтов [Старых, с. 96].

Принцип определенности налогообложения выступает в качестве основополагающего принципа права в целом и налогового права в частности практически во всех развитых государствах. В России критерий определенности правовой нормы впервые был представлен общественности в Постановлении Конституционного суда РФ от 25 апреля 1995 г. № 3-П.

После указанного дебюта судом неоднократно подчеркивалась значимость базовых критериев ясности определенности права, так как именно посредством этих критериев реализуются базовые гарантии права. Так, например, Конституционный суд РФ отмечает, что лишь закононо установленные налоги и сборы подлежат государственной поддержке и могут быть обеспечены силой государственного принуждения.

Все наиболее важные элементы налогообложения подлежат установлению на законодательном уровне. Эти требования являются базовыми требованиями современного правового государства, которое должно стремиться к защите прав и законных интересов налогоплательщика от возможного произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Лишь закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщикам достоверные данные для исполнения ими налоговых обязательств.

В указанном смысле позиция высшего суда исходит из недопустимости ухудшения правового положения налогоплательщика, что может осуществляться посредством отнесения законотворчества той же властной ветви, которая отвечает за установление налогов, сборов и их элементов.

По мнению Конституционного Суда РФ: «соблюдение федеральным законодателем при формировании структуры налога конституционных требований формальной определенности и полноты элементов налогового

обязательства и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей, а также позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков».

Требование налоговой определенности является не только вытекающим требованием из позиции высшего суда, но также обусловлено базовыми принципами налогообложения, в том числе и принципов равенства всех перед законом и судом<sup>1</sup>.

Отмечая указанную связь, К.А. Сасов отмечает, что: «неясная налоговая норма может применяться или не применяться к налогоплательщику по произвольному усмотрению государства».

Конституционный суд РФ, подчеркивая вышесказанное, занимает следующую позицию: «возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства и верховенства закона».

В указанном смысле принцип определенности не является исключительно отраслевым принципом, так как он должен работать в связи с остальными правовыми отраслями. В этой связи А.В. Жигачев пишет, что: «речь здесь можно вести о значительно более широком спектре различных тесно взаимосвязанных проблем, в том числе о правовых гарантиях реализации конституционного принципа свободы экономической деятельности, дальнейших перспективах развития российской экономики, ее стабильности и привлекательности для иностранных инвесторов» [Жигачев].

Наличие высококонфликтной среды в сфере налогообложения очевидно обуславливает необходимость соблюдения баланса между интересами государства и общества [Зотиков].

---

<sup>1</sup> Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. М.: Волтерс Клувер, 2008. С. 32.

В этой связи представляется, что при обеспечении принципа определенности права является одной из важнейших задач современного налогового законодательства.

Посредством определенности правовых норм достигается прозрачная и понятная правовая среда, в которой различные субъекты правоотношений могут быть уверены в совершении тех или иных действий.

Современный законодатель должен стремиться в совершенствовании налогового законодательства, недопущения правовых пробелов и коллизий, а при обнаружении последних – незамедлительному их устранению.

Соблюдение принципа определенности является гарантией обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков.

В ходе проведенного в главе 2 исследования можно сделать следующие основные выводы:

- действующая Концепция налогового риска требует актуализации посредством доработки имеющихся критериев налогового риска. Например, актуальных расчетов для целей сравнения предельной налоговой нагрузки или уровня рентабельности; отсутствие актуализации Концепции в связи с изменениями законодательства (отсутствие указания на специальный налоговый режим НПД); невключение в качестве субъектов риска юридических лиц по ряду критериев; сосредоточение вопросов как определения высоко рисковой деятельности, так и принятия решения о проведении в отношении указанных лиц налоговых проверок, что порождает коррупциогенные факторы и др.;

- необходимо принятие актуальной Концепции налогового риска и внедрение ее в действующее законодательство в виде постановления Правительства РФ. Указанный нормативный акт должен включать в себя разделы общие положения, определение налогового риска, критерии налогового риска для налогов, взимаемых с физических и самозанятых лиц, в том числе критерии для отдельно взятых видов налогов и сборов, критерии налогового риска для налогов, взимаемых с юридических лиц и

индивидуальных предпринимателей, в том числе критерии для отдельно взятых видов налогов и сборов и др.;

- включение в Концепцию налогового риска не только двенадцати имеющихся критериев, но и критериев, разработанных правоприменением. Так, в качестве критериев налогового риска дополнительно следует назвать деятельность взаимозависимых лиц, неопределенности налогового законодательства, привлечение фирм-однодневок, переквалификация трудовых отношений в гражданско-правовые и т.д.;

- актуализация действующего законодательства путем включения возможности применения риск-ориентированного подхода в Перечень видов федерального государственного контроля (надзора), в отношении которых применяется риск-ориентированный подход, утвержденный постановлением Правительства РФ от 17 августа 2016 № 806 путем включения в него п. 28 «Государственный контроль по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов»;

- включение в Концепцию налогового риска гарантии налогоплательщика в части возможности противостояния избыточным мероприятиям налогового контроля. В этой связи, в качестве такой гарантии следует включить ответственности налогового органа за неправильную классификацию налогоплательщика в зависимости от степени риска с возложением на налоговый орган издержек, связанных с участием налогоплательщика в мероприятиях налогового контроля.

## ГЛАВА 3. ОЦЕНКА И УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

### 3.1. Методические подходы к оценке неопределенности налогового обязательства

Выявление налогового риска тесно связано с необходимостью его оценкой для принятия решения о его дальнейшей судьбе и действий налогоплательщика в отношении такого риска. Оценка налогового риска осуществляется посредством применения различных методов. Необходимость применения того или иного риска обусловлена целями, которые преследуются налогоплательщиком, а также объемом сведений, имеющихся у налогоплательщика в отношении такого риска.

Величина риска определяется посредством категорий качества и количества, при этом количество оценивает размер риска, а количество – на факторах выявления риска [Демчук, с. 14; Семенова, с. 75; Савина, с. 45].

Оценка риска осуществляется путем построения наиболее вероятностных моделей, которыми так или иначе измеряется объем неопределенности, связанный с предпринимательской деятельностью.

Следует выделить три основополагающих подхода к измерению налогового риска: вероятностный, приближенный вероятностный, косвенный.

Использование разных методов и подходов к оценке налогового риска обусловлено необходимостью выявления различных рисков и определение наиболее полной картины выявления потерь организации, а также вероятность их несения. Немаловажным является также определение характера таких потерь.

Вероятностный метод используется в практическом применении для случаев весьма уверенных знаний и сведений о сложившейся ситуации.

Приближенный вероятностный метод используется, напротив, в случаях, когда определение всех сценариев вероятностей невозможно. Этот метод

используется для разработки практической модели (пускай и с допущениями), но которая может быть реально использована.

Последний косвенный метод используется для случаев, когда построение сколь-нибудь полезной модели невозможно. Применяя его, используются показатели, которые так или иначе могут описать рассматриваемый риск. Одновременно с этим такие показатели должны быть доступны для применения в деятельности организации [Тюрина].

Таблица 1

Методы оценки риска							
Количественные				Качественные			
Аналогии	Рейтинговые оценки	Экспертные	Аналитические	Статистические			
				Определение точки безубыточности	Построение дерева решений	Определение чувствительности	Имитационное моделирование

Рассматриваемые методы в любом случае применяются только с учетом специфики каждого из них. Как отмечалось ранее, их применение в первую очередь определяется объемом информации, которой располагают лица, осуществляющую оценку риска.

После выбора метода исходя из сведений, которыми располагают применители, как правило, переходят к этапу взаимодействия с риском для целей его минимизации, а также исключения возможных затрат, связанных с его погашением.

Основной проблемой рассматриваемого этапа является способ, которым будет осуществляться воздействие на правовой риск, посредством чего будет выявлен оптимальный путь и наиболее выгодный и полезный результат.

Процедура воздействия на риск осуществляется посредством сохранения, снижения или ликвидации такого риска.

Его сохранение связано с принятием решения о воздержании от воздействия на риск. Такое решение может быть принято, например, в случае, если объем расходов, который будут задействованы для его исключения, потребуются в большем объеме чем затраты, которые организация понесет при его сохранении.

Снижение риска возможно в случае, если единственным способом воздействия на него является его уменьшение, а полная ликвидация невозможна ввиду особенностей ситуации, самого риска и пр.

Ликвидация риска предполагает его полное устранение, а также выборе такого сценария действий, который предполагает альтернативный способ разрешения проблемы в области налогообложения.

Последним этапом является контроль результатов, полученных в результате работы с риском, а также их корректировка в зависимости от новых сведений, поступающих в организацию.

Впоследствии предъявления налоговых жалоб избежать затрат и расходов не получится, тем более в случае, когда риск: «обусловлен промахами или же недоработками в документации, формулировками соглашений и иными причинами, которые нельзя исправить» [Мигунова, с 50].

Многие исследователи отмечают, что: «главным моментом минимизации налоговых рисков всех членов налоговых правоотношений является баланс интересов страны и налогоплательщиков, осуществляемая методом последующего улучшения налогового законодательства» [Родионов, с. 47].

Следует констатировать, что на законодательном уровне не закреплена ни методика, ни оценка налоговых рисков.

В Концепции налогового риска 2007 г. есть следующие указания для оценки налоговых рисков:

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие контактных данных поставщика и покупателя;



- отсутствие подтвержденных полномочий лица, имеющего право без доверенности действовать от имени юридического лица;
- отсутствие подтвержденных полномочий представителя по доверенности;
- отсутствие сведений о месте нахождения единоличного исполнительного органа контрагента;
- отсутствие рекламы, рекомендаций партнеров, размещения в социальных сетях или сети-Интернет;
- отсутствие сведений о контрагенте в ЕГРЮЛ.

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или «однодневки»), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Дополнительно повышают такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;
- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);
- отсутствие очевидных свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, квалифицированных кадров, имущества и т.п.) возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

- приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности. Рост задолженности плательщика (или его контрагента) на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или существенных объемов работ (услуг);

- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения. При этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет;

- существенная доля расходов по сделке с "проблемными" контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски по настоящему пункту Критериев высоки и желающим снизить или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

- уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков (уточнении налоговых обязательств), для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок [Пешкова].

Среди обилия инструментов принуждения по ликвидации налоговых рисков измерению более всего поддаются налоговые ставки и льготы. По ним возможно квалифицировать и затраты страны, и вероятностные результаты, которые имеют материальное выражение.

Налоговые льготы и преференции издавна признавались одним из действенных инструментов снижения налоговых рисков государства и налогоплательщиков. Через налоговые льготы и преференции осуществляется снижение налоговой нагрузки для определенных категорий налогоплательщиков и тем самым выравнивание положения различных участников экономических отношений. Государство, предоставляя налоговые льготы (преференции), инвестирует в экономику с намерением получить в дальнейшем положительную отдачу, поскольку цель предоставления налоговых льгот заключается в получении компенсации в виде ускоренных темпов экономического развития и наращивания налогооблагаемой базы в будущем. Отдельные налоговые льготы устанавливаются в целях смягчения налоговых рисков хозяйствующих субъектов после экономических и финансовых кризисов. В свою очередь, и государство в этом случае стремится снизить свои риски, связанные со снижением налогового потенциала, и, следовательно, сокращением налоговых доходов бюджета.

Наибольшие потери консолидированный бюджет РФ испытывает в связи с предоставлением налоговых льгот и преференций по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу на имущество организаций, НДС. Напомним, эти налоги занимают значительную долю и среди налоговых поступлений в бюджет государства.

В основной своей массе налоговые льготы и понижение налоговых ставок ориентированы на поддержание инновационных, инвестиционных процессов, снижение территориальной дифференциации по уровню развития, развитие предпринимательской активности.

Региональные органы власти праве устанавливать налоговые льготы по налогу на прибыль организаций только в части снижения налоговой ставки до

4,5% по налогу, поступающему в бюджеты субъектов. Субъекты пользуются данным правом для поддержания приоритетных отраслей экономики региона. Например, Тюменская область, пользуясь своим полномочным правом, в целях создания благоприятной среды для развития индивидуального предпринимательства, предусмотрела более низкие минимальные значения ставок: 6% и 5% соответственно для обоих объектов налогообложения.

Указанный закон был разработан в связи с посланием Губернатора Тюменской области В.В. Якушева Тюменской областной Думе «О положении дел в области» от 24 октября 2013 года в рамках полномочий субъекта Российской Федерации по снижению ставки налога, установленных Федеральным законом от 26.11.2008 N 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Предусмотрено установление в Тюменской области налоговой ставки в размере 5 процентов для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, при применении упрощенной системы налогообложения. Ставка устанавливается на период до 31 декабря 2019 года включительно.

В целях оказания поддержки малому бизнесу в Тюменской области начиная с 1 января 2009 года ставка налога была снижена в 3 раза (с 15 до 5 процентов). Пониженная ставка пролонгировалась до настоящего времени в рамках ежегодно принимаемого областного закона о предоставлении налоговых льгот.

31 марта 2015 г. был принят Закон Тюменской области № 21 «О моратории на повышении налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения», согласно которому ставка налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, в размере 5 процентов будет неизменна в течение 5 лет.

Законодательные органы субъектов РФ самостоятельны также в вопросе установления льгот. Ими устанавливаются льготы по налогу на имущество организаций и транспортному налогу в виде изъятий и освобождений.

В целях повышения доступности бизнеса и привлечения сторонних инвестиций в Тюменскую область в регионе принимаются правовые акты, закрепляющие различные меры поддержки предпринимательства, в том числе посредством установления льготного периода без уплаты налогов («налоговые каникулы») для налогоплательщиков, которые находятся на патентной и упрощенной системах налогообложения.

Чтобы использовать указанные льготные условия необходимо соблюдение нескольких условий: регистрация в качестве индивидуального предпринимателя впервые, а также использование видов деятельности, закрепленных Законом Тюменской области от 31.03.2015 г. № 20 «Об установлении ставки 0 процентов для отдельных категорий налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей».

Перечень видов деятельности был существенно расширен в 2017 г. по различным системам налогообложения: в среднем на 12 позиций. Статистика свидетельствует о том, что в 2017 г. было выдано 110 патентов со ставкой 0%.

Улучшающие положение налогоплательщиков изменения внесены и в Закон Тюменской области от 27.11.2012 г. № 96 «О патентной системе налогообложения для индивидуальных предпринимателей». Так, стоимость выдаваемых патентов изменилась в виду отмены до 31 декабря 2020 года (включительно) ежегодного коэффициента-дефлятора. Наряду с этим снижены действующие размеры потенциально возможного к получению годового дохода для предпринимателей, занимающихся отдельными видами деятельности и работающих без привлечения наемных работников.

К таким видам, согласно ст. 1.1 указанного Закона, помимо прочего относится оказание услуг в сфере ветеринарии, сбыта сельскохозяйственной продукции, оформления интерьеров, сбора и заготовки пищевых лесных ресурсов, товарного и спортивного рыболовства. Налогоплательщики,

поименованные в данной статье, вправе применять размеры потенциально возможного к получению годового дохода с коэффициентом 0,1 со дня государственной регистрации в качестве индивидуальных предпринимателей на протяжении не более двух налоговых периодов в пределах двух календарных лет.

Таким образом, предоставляя налоговые льготы и устанавливая преференции, органы власти снижают налоговые риски налогоплательщиков, при этом сами рискуя не перекрыть потери последующим расширением налогового потенциала. Для того чтобы оптимизировать налоговые риски государства и налогоплательщиков, необходимо решать вопросы по оценке эффективности налоговых льгот, осуществлять контроль за их правомерным применением.

Эффективность мер по управлению налоговыми рисками будет определяться посредством шкалы оценок, формируемой исходя из величин нормативных значений конкретного показателя, а также его максимальных и минимальных величин на всей территории РФ. Затем диапазоны разбиваются, в соответствии с авторской методикой, на 6 интервалов, каждому из которых соответствует определенный балл от 0 до 5. В последующем баллы суммируются, выводится результирующий показатель состояния экономики региона по итогам проведения мероприятий по снижению налоговых рисков. Далее составляется шкала эффективности управления налоговыми рисками за ряд лет.

Для удобства оценки и последующего выявления проблемных сфер управления налоговыми рисками показатели были объединены в две группы: показатели, характеризующие риски налогоплательщиков - физических лиц, и показатели, характеризующие риски налогоплательщиков -юридических лиц.

Отбор показателей для двух категорий налогоплательщиков проведен в соответствии с авторской методикой, данные показатели напрямую связаны с оценкой эффективности снижения налоговых рисков.

Что касается индикаторов, характеризующих налоговые риски налогоплательщиков-физических лиц, то особые успехи были достигнуты в сфере преодоления безработицы. Так, за рассматриваемый период уровень безработицы снизился с 5,6 до 4,1, что означает расширение производства и образование новых рабочих мест или выход плательщиков из «тени» - остается только гадать<sup>1</sup>. Тем не менее уровень социальной дифференциации населения все еще неутешительный, увеличивается доля населения с доходами ниже величины прожиточного минимума.

Для оценки результативности мер по снижению налоговых рисков был введен еще один показатель - доля убыточных организаций в общей численности организаций, который, на наш взгляд, характеризует эффективность борьбы с налоговыми рисками и организаций, и государства.

Что касается эффективности государственной борьбы со снижением налоговых рисков, то она выражается в приросте налоговых доходов бюджета. Так, к примеру, по данным УФНС России по Тюменской области за январь – февраль 2020 года налоговой службой области с учетом страховых взносов собрано более 30,9 млрд рублей. Без учета страховых взносов на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование – размер поступлений составил 20,5 млрд рублей.

В федеральный бюджет объем поступлений относительно аналогичного периода 2019 года вырос почти на 10% и составил более 13 млрд рублей.

В общей сумме администрируемых УФНС России по Тюменской области доходов федерального бюджета поступления НДС составили – 98,2%, налога на прибыль организаций –1%, налога на добычу полезных ископаемых –0,1% и акцизов по подакцизным товарам – 0,1%.

В бюджет региона объем поступлений за январь-февраль 2020 года составил порядка 7,5 млрд рублей.

---

<sup>1</sup> Занятость и безработица по Тюменской области (кроме Ханты-Мансийского автономного округа – Югры и Ямало-Ненецкого автономного округа) в 2016-2019гг. [Электронный ресурс] // Управление Федеральной службы государственной статистики по Тюменской области, Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре и Ямало-Ненецкому автономному округу (Тюменьстат) [сайт]. URL: [https://tumstat.gks.ru/storage/mediabank/ПС\\_зан\\_ЮГ.htm](https://tumstat.gks.ru/storage/mediabank/ПС_зан_ЮГ.htm) (дата обращения 09.06.2020 г.).

Формирование доходов консолидированного бюджета Тюменской области в отчетном периоде обеспечили: НДФЛ – 66%, налог на прибыль – 15,1%, имущественные налоги – 7,4%, налоги на совокупный доход – 7,9% и акцизы по подакцизным товарам – 2,7%.

Рост по отношению к фактическим поступлениям аналогичного периода прошлого года отмечен по транспортному налогу физических лиц на 25,8 млн рублей, по НДС в территориальный бюджет на 4,7 млн рублей, по налогу на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации на 9,9 млн рублей, а также по страховым взносам в государственные внебюджетные фонды на 1,2 млрд рублей<sup>1</sup>.

Таким образом, следует подытожить, что оценка и управление налоговыми рисками осуществляется посредством определенных методов, которые учитывают внешние и внутренние факторы их выявления.

Методология выявления налогового риска занимает важное место в налоговом планировании отчетственных организаций в целях минимизация рисков среды.

### 3.2. Методы управления налоговыми рисками

Угрозу экономической безопасности предприятия составляет совокупность условий, факторов и процессов, представляющих опасность для сохранения и развития потенциала предприятия, для выполнения им своих производственных и социальных функций. Предпринимательская деятельность неизбежно сопряжена с риском. Среди предпринимательских рисков можно выделить налоговые риски, которые относятся не только к финансовым рискам, но и к рискам нефинансовым (связанным с уголовной ответственностью).

Налоговый риск включает опасность для субъекта налоговых правоотношений понести финансовые и иные потери, связанные с процессом

---

<sup>1</sup> С начала года в Тюменской области собрано более 30 млрд рублей налогов [Электронный ресурс] // Управление Федеральной налоговой службы России по Тюменской области [сайт]. URL: [https://www.nalog.ru/rn72/news/tax\\_doc\\_news/9696745/](https://www.nalog.ru/rn72/news/tax_doc_news/9696745/) (дата обращения 09.06.2020 г.).



налогообложения, вследствие негативных отклонений для данного субъекта от предполагаемых им, основанных на действующих нормах права, состояниях будущего, из расчета которых им принимаются решения в настоящем.

Налоговые риски возникают и в случае недостаточной проработки налогового законодательства, нечеткости его отдельных положений. В этом случае налоговые риски налогоплательщика возникают в связи с применением ими рискованных схем минимизации налогообложения, попытками использовать в своих интересах двойственность положений налоговых законов, а также из-за проведения хозяйствующим субъектом неэффективной налоговой политики.

Для управления рисками в системе экономической безопасности на предприятии используют методы риск-менеджмента, которые могут быть адаптированы для оценки риска в налоговом планировании: экспертные оценки, рейтинговый метод и аналогии, относящиеся к качественным методам оценки, а также имитационное моделирование, анализ чувствительности, построение «дерева решений» и определение точки безубыточности с учетом налогового фактора, относящиеся к количественным методам.

Весь процесс управления рисками проходит постоянный мониторинг с целью установления возможных проблем, недочетов, сложностей для своевременного исправления, корректировки и внесения необходимых изменений. Налоговые риски не страхуются. Условно их можно подразделить на непредсказуемые, которые часто связаны с политическими причинами, и предсказуемые, которые можно предусмотреть [Крохичева].

Работа по анализу, оценке и снижению налоговых рисков на предприятии должна вестись не от случая к случаю, а систематически: предприятие должно осуществлять налоговый менеджмент (применять совокупность организационных форм и методов налогового планирования, налоговой оптимизации и налогового самоконтроля) [Гончаренко, с. 10].

При формировании общей стратегии предприятия и его налоговой стратегии в рамках налогового менеджмента необходимо в общей структуре целей выделить налоговые цели.

С точки зрения практики можно выделить несколько видов налоговых рисков, значительно отличающихся своей спецификой. Это:

- а) риски налогового контроля;
- б) риски усиления налогового бремени;
- в) риски уголовного преследования.

Рассмотрим некоторые способы осуществления процесса управления.

1. Анализ текущих налоговых рисков или системных ошибок в налоговом учете, проверку документооборота и обеспечение требуемого качества первичных документов. Для этого производится налоговый и юридический аудит. Юристы проверяют налоговый учет компании с точки зрения налоговых органов и обозначают те или иные ошибки, указав степень рискованности той или иной операции по оптимизации налогообложения.

Таким образом, компания получает информацию об уровне текущих налоговых рисков. При этом не просто находят системные и единичные налоговые ошибки, но и предлагают пути разрешения этих проблем на превентивном уровне.

2. Разработка новой модели уплаты налогов и реформирование договорной базы и учетной политики (оптимизация налогообложения). В некоторых случаях требуется лишь изменение налоговой политики компании.

3. Разработка механизмов оптимизации, регулирующих размеры уплаты налогов для созданной модели.

Целенаправленное управление налоговыми рисками исходит из следующих факторов:

1) правового, означающего стабильность политической власти на федеральном и/или региональном уровне, и связанная с ней возможность кардинального пересмотра сложившихся отношений собственности; изменения налогового законодательства и правоприменительной практики;

2) социально-экономического обусловленного изменениями налоговых нормативов или процентных ставок по кредитам Центрального банка; изменение правил отражения налогов в финансовой отчетности;

3) рациональности, то есть обеспечения рационального объема затрат на налоговое администрирование и управление налоговыми рисками. Поскольку величина налоговых рисков влияет на экономическое развитие и на бюджет государства, то государство стремится к увеличению налоговых поступлений и, одновременно, к сокращению затрат на налоговое администрирование;

4) организационного, обусловленного необходимостью упорядочить действия налоговых органов в процессе исполнения ими контрольных функций.

Основными причинами возникновения налоговых рисков являются:

1) нечеткость и подвижность налогового законодательства, а также судебной практики;

2) противоправные действия или бездействия государственных органов;

3) ошибки налогоплательщиков при планировании бизнеса;

4) несовпадение декларируемых действий компании с фактическими;

5) человеческий фактор (ошибки компетенции, технические ошибки, игнорирование законодательных ограничений, низкий уровень информированности об изменениях налогового законодательства).

При выборе конкретного средства разрешения налогового риска представляется, что налогоплательщик должен исходить из следующих принципов предосторожности:

1) принципа предварительной оценки возможных последствий риска;

2) принципа поддержки положительной репутации, означаящем, что не стоит рисковать добрым именем и успешностью функционирования бизнеса ради сомнительной налоговой экономии.

На основе имеющейся информации можно прибегнуть к следующим способам управления налоговыми рисками:

1) лимитирование (нормирование) концентрации рисков;

2) диверсификация.

Можно отметить, что определение «эффективности управления налоговыми рисками» для налогоплательщиков и для налоговых органов - это оптимальное достижение процедур и результатов управленческой деятельности субъектов, сталкивающихся с налоговыми рисками, обозначенными целями, принципами и способами управления налоговыми рисками [Крохиченко, с. 45].

Таким образом, следует констатировать, что порядок оценки налогового риска и его последующей оценки для целей его снижения и минимизации можно представить в виде трех последовательных этапов:

- 1 этап – оценка налогового риска. Характеризуется необходимостью отборки сравнительных элементов, определения целей и задач, которые должны быть разрешены посредством оценки;

- 2 этап – это формирование критериев сравнения. Посредством указанного этапа перед налогоплательщиком ставятся определенные вопросы, ответ на которые диктует дальнейшее поведение в отношении налогового риска;

- 3 этап – это расчет. В рамках него осуществляется определение размера риска и, исходя из всех имеющихся данных, принимается решение о наиболее оптимальном пути его уменьшения, минимизации или устранения.

Качественное управление налоговыми рисками прямо связано с объемом имеющейся у налогоплательщика информации относительно такого риска, а также правовых последствий, которые наступят в результате совершения тех или иных действий.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Институт налоговых рисков является весьма важным в системе налогового права, так как ясная и понятная картина относительно их формирования позволяет сделать правовую отрасль более очевидной для налогоплательщика, что снижает вероятность возникновения споров и конфликтов между налогоплательщиками и государством в лице Федеральной налоговой службы РФ.

Классификация налоговых рисков представляется собой развернутую систему, учитывающую различные основания и последствия наступления тех или иных юридически значимых событий. Классификация налоговых рисков осуществляется в зависимости от различных критериев их наступления, от нормативного акта, в котором они закреплены и др.

Следует констатировать, что теоретически в вопросах определения дефиниции налогового риска и их классификации нет существенных доктринальных проблем, требующих незамедлительного разрешения. Анализ научной литературы свидетельствует о, в целом, солидарности позиций ученых.

Среди критериев налогового риска имеется правовая неопределенность, которая требует устранения для целей наиболее объективного и беспристрастного их применения.

Налоговый контроль как государственное направление деятельности ошибочно смещен в сторону охранительной функции, в результате чего система находится в состоянии перегрузки, а действительные цели такого контроля не всегда достигаются.

Такое смещение обусловлено, в том числе, широкими полномочиями должностных лиц, осуществляющих мероприятия налогового контроля, против правовой неопределенности подконтрольных субъектов, что создает дисбаланс и некомплаенс в таких правоотношениях. Такой дисбаланс в том числе обусловлен применением критериев налогового риска, который не раскрыт

широкому кругу налогоплательщиков, что, как отмечалось ранее, создает ситуацию неопределенности налоговых правоотношений.

Это также обусловлено отсутствием гарантий налогоплательщиков, в части возможности противостояния избыточным мероприятиям налогового контроля. В этой связи, в качестве такой гарантии следует совершенствование применения риск-ориентированного подхода в сфере государственного контроля за учетом и уплатой налогов, сборов и страховых взносов.

с одновременным включением ответственности налогового органа за неправильную классификацию налогоплательщика в зависимости от степени риска с возложением на налоговый орган издержек, связанных с участием налогоплательщика в мероприятиях налогового контроля.

Стремительное развитие экономики в современной России обеспечило не только прирост предпринимателей, но также и необходимость их контроля со стороны государства, что, в свою очередь, повлекло за собой возрастание количества налоговых рисков.

Как показывает практика, большинству российских организаций предстоит еще пройти большой путь для построения эффективной налоговой функции в соответствии с международными стандартами. Однако те преимущества, которые дает бизнесу эффективное управление налоговыми рисками и обязательствами для бизнеса, делают эту задачу одной из наиболее приоритетных.

Исследование показало, что налоговые риски тесно связаны с определенностью правовых норм в области налогообложения. Обеспечение принципа определенности права является одной из важнейших задач современного налогового законодательства.

Посредством определенности правовых норм достигается прозрачная и понятная правовая среда, в которой различные субъекты правоотношений могут быть уверены в совершении тех или иных действий.

Кроме того, неопределенность порождает злоупотребления как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов, так как при

отсутствии четкого регламента действий каждая из сторон пытается создать наиболее выгодную ситуацию для себя.

Современный законодатель должен стремиться в совершенствовании налогового законодательства, недопущения правовых пробелов и коллизий, а при обнаружении последних – незамедлительному их устранению.

Соблюдение принципа определенности является гарантией обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков. Чем более определенной является норма права, тем более она понятна для налогоплательщика. Расплывчатые нормы создают неопределенность в их толковании, что потенциально создает конфликт интересов между налогоплательщиком и государством, в котором каждая сторона толкует закон по-своему.

Следует подытожить, что оценка и управление налоговыми рисками осуществляется посредством определенных методов, которые учитывают внешние и внутренние факторы их выявления.

Методология выявления налогового риска занимает важное место в налоговом планировании отечественных организаций в целях минимизация рисков среды.

Порядок оценки налогового риска и его последующей оценки для целей его снижения и минимизации можно представить в виде трех последовательных этапов:

- 1 этап – оценка налогового риска. Характеризуется необходимостью отборки сравнительных элементов, определения целей и задач, которые должны быть разрешены посредством оценки;

- 2 этап – это формирование критериев сравнения. Посредством указанного этапа перед налогоплательщиком ставятся определенные вопросы, ответ на которые диктует дальнейшее поведение в отношении налогового риска;

- 3 этап – это расчет. В рамках него осуществляется определение размера риска и, исходя из всех имеющихся данных, принимается решение о наиболее оптимальном пути его уменьшения, минимизации или устранения.

Качественное управление налоговыми рисками прямо связано с объемом имеющейся у налогоплательщика информации относительно такого риска, а также правовых последствий, которые наступят в результате совершения тех или иных действий.

Результатом исследования является вывод об эффективности риск-ориентированного подхода, а также необходимости его совершенствования в систему налогообложения. Под риск-ориентированным подходом следует понимать комплексный подход, направленный на пропорциональное распределение административного ресурса между налогоплательщиками по принципу их группирования в зависимости от степени рисковости их деятельности.

Указанный подход позволит распределить имеющийся административный ресурс так, что он в большей степени будет направлен на выявление риска там, где он реально может быть обнаружен, и, при этом, не тратить время и силы в отношении других налогоплательщиков, которые добросовестно исполняют свои обязанности в области налогообложения.

Для достижения вышеуказанных целей необходимо комплексное реформирование законодательства, которое следует разделить на три этапа.

1. Актуализация критериев налогового риска, содержащихся в приказе ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. на период, пока не разработана и не принята Концепция налогового риска. Определенность налогового законодательства является одним из базовых требований к налоговой норме, потому как неопределенность создает базу для злоупотребления со стороны как налоговых органов, так и налогоплательщика.

Неопределенность критериев обусловлена отсутствием, например, актуальных расчетов для целей сравнения предельной налоговой нагрузки или уровня рентабельности; отсутствие актуализации Концепции в связи с изменениями законодательства (отсутствие указания на специальный налоговый режим НПД); невключение в качестве субъектов риска юридических лиц по ряду критериев; сосредоточение вопросов как определения высоко



рисковой деятельности, так и принятия решения о проведении в отношении указанных лиц налоговых проверок, что порождает коррупциогенные факторы и др.

Все указанные недостатки действующих критериев должны быть устранены и впоследствии включены в обновленную Концепцию налогового риска в форме нормативно-правового акта.

2. Принятие актуальной Концепции налогового риска и внедрение ее в действующее законодательство в виде постановления Правительства РФ. Приказ ФНС России, содержащий в себе критерии налогового риска, был принят в 2007 г., что указывает на необходимость ее актуализации путем принятия новой Концепции, включающей, в том числе, процессуальные механизмы. Принятие Концепции налогового риска в форме постановления Правительства РФ, а не изменение действующего приказа ФНС России, обусловлено необходимостью «повышения» уровня юридической силы законодательного акта так, чтобы иные приказы ФНС России не вступали с Концепцией в противоречие.

Включение в закон точного поэтапного порядка в одном законодательном акте сделало бы правоприменение более прозрачным и очевидным, и, более того, предсказуемым и стабильным.

В начале 2020 года в России была утверждена Концепция развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга, которая включает проведение ряда мероприятий в том числе и в области повышения качества применения риск-ориентированного подхода в системе налогообложения: например, отказ от налоговых проверок в пользу налогового мониторинга. При этом следует отметить, что такого рода предложения являются качественным способом изменения системы налогового контроля, но в настоящий момент оценить реализацию указанной Концепции весьма сложно, ввиду непродолжительности срока ее действия. Вместе с тем, указанная Концепция в полной мере не способна заменить Концепцию налогового риска, которая требует актуализации в том числе с учетом разработки и применения

Концепции развития и функционирования в РФ системы налогового мониторинга.

Концепция налогового риска может быть принята законодателем в качестве постановления Правительства РФ (взамен приказа от 2007 г. с одновременным условием об утрате им юридической силы в целях недопущения правовой неопределенности), содержащего исчерпывающий (или стремящийся к исчерпывающему) перечень критериев налогового риска.

Указанный нормативный акт должен включать в себя следующие разделы:

- Общие положения;
- Определение налогового риска;
- Критерии налогового риска для налогов, взимаемых с физических и самозанятых лиц, в том числе критерии для отдельно взятых видов налогов и сборов;
- Критерии налогового риска для налогов, взимаемых с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, в том числе критерии для отдельно взятых видов налогов и сборов.

Относительно критериев следует отметить, что лишь малая часть из них включена в официальную действующую Концепцию в настоящий момент, что, конечно, препятствует эффективному правоприменению. Указанное свидетельствует о необходимости расширения перечня критериев налогового риска, с включением в него даже частных случаев их выявления (например, переквалификация заемных отношений в инвестиционные). Так, в качестве критериев налогового риска дополнительно следует назвать деятельность взаимозависимых лиц, неопределенности налогового законодательства, привлечение фирм-однодневок, переквалификация трудовых отношений в гражданско-правовые и т.д.;

- Иные критерии налогового риска для целей определения состава налогового правонарушения.

Подобный подход позволит сделать отношения между налогоплательщиками и государством более прозрачными, тем самым повысить эффективность указанных взаимоотношений.

3. Легализация применения риск-ориентированного подхода путем включения указания на возможность его применения в сфере налогообложения в смежные нормативно-правовые акты.

Риск – ориентированный подход предполагает общие гарантии прав бизнеса на различные формы контроля и надзора, которые в том числе касаются их узких направлений, например, досмотров, или финмониторинга. Посредством переадресации внимания государства на рисковые субъекты, систематически нарушающие кассовую дисциплину, налоговое и иное законодательство, будет существенно разгружена система налогового контроля, а необоснованное давление на добросовестного налогоплательщика уменьшится.

Следует отметить, что отечественным законодателем такой подход уже внедрен в систему государственного контроля и муниципального надзора.

Согласно п. 1 ст. 8.1 Федерального закона «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» риск-ориентированный подход может применяться органами государственного контроля при осуществлении его отдельных видов.

В качестве цели применения заявлена оптимизация ресурсов как налогоплательщика, так и государства.

Согласно п. 1.1 вышеуказанного закона перечень видов государственного контроля, в котором возможно применение риск-ориентированного подхода, определяется Правительством РФ. Однако, несмотря на применение риск-ориентированного подхода в системе налогообложения, по настоящий момент указанная сфера не включена в перечень, определяемый Правительством РФ, что порождает разночтения в толковании закона и возможности использования указанного метода в налоговых отношениях.

В этой связи, целесообразно несение изменений в Перечень видов федерального государственного контроля (надзора), в отношении которых применяется риск-ориентированный подход, утвержденный постановлением Правительства РФ от 17 августа 2016 № 806 путем включения в него п. 28 «Государственный контроль по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов».

4. Включение в Концепцию налогового риска гарантии налогоплательщика в части возможности противостояния избыточным мероприятиям налогового контроля.

В этой связи, в качестве такой гарантии следует включение ответственности налогового органа за неправильную классификацию налогоплательщика в зависимости от степени риска с возложением на налоговый орган издержек, связанных с участием налогоплательщика в мероприятиях налогового контроля, путем дополнения ст. 137 НК РФ абзацем третьим:

«Налогоплательщик, в отношении которого была неправильно классифицирована степень риска, в результате чего налогоплательщик был вынужден участвовать в мероприятиях налогового контроля, может обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права».

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

## 1. Нормативные правовые акты.

1.1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) по состоянию на 01.07.2020 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

1.2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 : по состоянию на 01.10.2020 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

1.3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон № 117-ФЗ от 05.08.2000 : по состоянию на 01.10.2020 // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

1.4. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: Федеральный закон № 294-ФЗ от 26.12.2008: по состоянию на 13.07.2020 // Собрание законодательства РФ. 2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6249.

1.5. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации: Федеральный закон № 54-ФЗ от 22.05.2003: по состоянию на 12.10.2020 // Собрание законодательства РФ. 2003. N 21. Ст. 1957

1.6. О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011: по состоянию на 01.01.2020 // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

1.7. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: Федеральный закон № 294-ФЗ от 26 декабря 2008: по состоянию на 13.07.2020 // Собрание законодательства РФ. 2008 г. N 52 (часть I). Ст. 6249.

1.8. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование: Федеральный закон № 243-ФЗ от 03.07.2016 // Собрание законодательства РФ. 2016. № 27 (ч. I). Ст. 4176.

1.9. Об утверждении перечня видов регионального государственного контроля (надзора), в отношении которых применяется риск-ориентированный подход: постановление Правительства РФ от 17 августа 2016 № 806 // Собрание законодательства РФ. 2016 г. N 35. Ст. 5326.

1.10. Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам: приказ ФНС России № САЭ-3-30/290@ от 16.04.2004 // Налогообложение. 2004. № 3.

1.11. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

1.12. О патентной системе налогообложения для индивидуальных предпринимателей: закон Тюменской области № 96 от 27.11.2012 г. // Тюменская область сегодня. 2012. № 218.

1.13. О моратории на повышении налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения: закон Тюменской области № 21 от 31.03.2015 // Парламентская газета «Тюменские известия». 2015. № 53.

1.14. Об установлении ставки 0 процентов для отдельных категорий налогоплательщиков-индивидуальных предпринимателей: закон Тюменской области № 20 от 31.03.2015 г. // Парламентская газета «Тюменские известия». 2015. № 53.

2.1. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. Москва: Юрид. лит., 1966. 166 с.

2.2. Артеменко Г. А. Применение риск – ориентированного подхода в методике налогового контроля // Journal of Economic Regulation (Вопросы регулирования экономики). 2011. № 2. том 2. С. 14-17.

2.3. Артеменко Д.А. Совершенствование методики налоговых исследований по выявлению рисков уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость // Terra Economicus. 2010. Т. 8. № 4-2. С. 54-61.

2.4. Брылёв А.А. Налоговый контроль в условиях качественных преобразований системы налогового администрирования в России // Научные записки молодых исследователей. 2019. №3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovyy-kontrol-v-usloviyah-kachestvennyh-preobrazovaniy-sistemy-nalogovogo-administrirovaniya-v-rossii> (дата обращения: 24.11.2020).

2.5. Власенко Н.А., Назаренко Т.Н. Неопределенность в праве: понятие и формы // Государство и право. 2007. № 6. С. 4-8.

2.6. Визентин М. ЕСПЧ о защите интересов бизнеса в рамках налоговых дел // Налоговед. 2012. № 4. С. 68–69.

2.7. Герб А.А. Оценка эффективности внедрения риск-ориентированного подхода в систему налогового контроля Российской Федерации // Молодой ученый. 2016. №25. С. 261-263.

2.8. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. 2009. № 1. С. 11-14.

2.9. Гончаренко Л.П. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2. С. 23-30.

2.10. Гурова С.Ю., Шипеев Я.Г., Кузьмин Д.С. Неопределенность налогового законодательства как фактор возникновения налоговых споров // Вестник РУК. 2018. №4 (34). URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/neopredelennost-nalogovogo-zakonodatelstva-kak-faktor-vozniknoveniya-nalogovyh-sporov> (дата обращения: 23.11.2020).

2.11. Демчук И.Н. Налоговый риск: сущность и содержание понятия // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2010. № 1(9). С. 10-15.

2.12. Дмитриев М.Н. О принципе правовой определенности в российском гражданском процессе // Цивилист. 2010. № 4. С. 97-101.

2.13. Дятлов С.Г. Категория риск в инвестиционно-стороительной деятельности // Строительный комплекс: экономика, управление, инвестиции: межвуз. сб. науч. тр. СПб.: СПбГУЭФ, 2008. Вып. 8. С 55-58.

2.14. Занятость и безработица по Тюменской области (кроме Ханты-Мансийского автономного округа – Югры и Ямало-Ненецкого автономного округа) в 2016-2019гг. [Электронный ресурс] // Управление Федеральной службы государственной статистики по Тюменской области, Ханты-Мансийскому автономному округу – Югре и Ямало-Ненецкому автономному округу (Тюменьстат) [сайт]. URL: [https://tumstat.gks.ru/storage/mediabank/PC\\_зан\\_ЮГ.htm](https://tumstat.gks.ru/storage/mediabank/PC_зан_ЮГ.htm) (дата обращения 09.06.2020 г.).

2.15. Зарина П.Г., Кайтмазов В.А. Повышение эффективности проведения налоговых проверок // Вестник Московского университета МВД России. 2019. №2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/povyshenie-effektivnosti-provedeniya-nalogovyh-proverok> (дата обращения: 23.11.2020).

2.16. Зотиков Н.З. Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения // Вестник евразийской науки. 2017. №4 (41). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sommeniya-neyasnosti-dvoystvennost-v-nalogooblozhenii-metody-ih-ustraneniya> (дата обращения: 24.11.2020).

2.17. Жигачев А.В. Неопределенность налоговой нормы к основание для ее обжалования налогоплательщиками в Конституционный Суд Российской



Федтерации // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).

2.18. Зуйков А.В. Управление налоговыми рисками: мнение специалиста // Налоговый учет для бухгалтера. 2010. № 10. С. 68-71.

2.19. Иванов А.А. Закон сохранения налога // Налоговед. 2010. № 3. С. 13–14.

2.20. Иванян А.Г. О налоговых рисках //Налоговый вестник. 2007. № 10. С. 9-14.

2.21. Крохичева Г.Е., Архипов Э.Л., Ронис А.А. Контроль в сфере экономической безопасности // Интернет-журнал «Науковедение». Том 7. № 6. 2015. С. 40-45.

2.22. Крохичева Г. Е., Уварова А. С. Управление налоговыми рисками в системе экономической безопасности предприятия // Kant. 2016. №2 (19). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/upravlenie-nalogovymi-riskami-v-sisteme-ekonomicheskoy-bezopasnosti-predpriyatiya> (дата обращения: 11.06.2020).

2.23. Ласкина Л.Ю. Налоговый риск как составная часть предпринимательского риска // Научный журнал НИУ ИТМО. 2015. № 1. С. 123-125.

2.24. Леони Б. Свобода и закон. Москва: ИРИСЭН, 2008. 308 с.

2.25. Манташян А.О. Принцип определенности в современном гражданском процессе // Мировой судья. 2011. № 5. С. 16-19.

2.26. Масаладжиу Р. Принцип правовой определенности в науке, практике ЕСПЧ и его влияние на доступность правосудия на стадии надзорного производства в гражданском и арбитражном процессе // Арбитражный и гражданский процесс. 2009. № 7. С. 22–25.

2.27. Мигунова М.И., Цыркунова Т.А. Оценка налоговых рисков. Красноярск: [б.и.], 2005. 72 с.

2.28. Огневая В.С. Классификации налоговых рисков как инструмент управления налоговыми рисками // Управление экономическими системами: Электронный научный журнал. 2017. № 4. С. 1-6.

2.29. Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // Финансовое право. 2007. № 10. С. 23-27.

2.30. О положении дел в Тюменской области: послание губернатора Тюменской области В.В. Якушева Тюменской областной думе от 24.10.2013 // Тюменская область [сайт]. URL: <https://gubernator.admtyumen.ru/Governor/MoorAV/interviews/more.htm?id=11131027@cmsArticle> (дата обращения 04.06.2020 г.).

2.31. Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С. 22-26.

2.32. Павленко Н.А. Как классифицировать налоговые риски // Ваш налоговый адвокат. 2008. № 12. С. 24-27.

2.33. Пешкова Е.П., Королева Г.А. Оценка эффективности и направления развития налогового контроля // Вестник ТИУиЭ. 2018. №2 (28). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-effektivnosti-i-napravleniya-razvitiya-nalogovogo-kontrolya> (дата обращения: 24.11.2020).

2.34. Пинская М.Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. 2009. № 2. С. 20-23.

2.35. Родионов И., Кудрявцев Ф. Управление налоговыми рисками в условиях финансового кризиса // Финансовый директор. 2009. № 5. С. 42-49.

2.36. Ряховский Д. И, Рудикова Е. В. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2014. № 5. С. 27-37.

2.37. С начала года в Тюменской области собрано более 30 млрд рублей налогов [Электронный ресурс] // Управление Федеральной налоговой службы России по Тюменской области [сайт]. URL: [https://www.nalog.ru/rn72/news/tax\\_doc\\_news/9696745/](https://www.nalog.ru/rn72/news/tax_doc_news/9696745/) (дата обращения 09.06.2020 г.).

2.38. Савин Д. ТОП-3 налоговых рисков: наш опыт 2017 года // Закон.ру.  
URL: [https://zakon.ru/blog/2018/1/17/top-3\\_nalogovyh\\_riskov\\_nash\\_opyt\\_2017\\_goda](https://zakon.ru/blog/2018/1/17/top-3_nalogovyh_riskov_nash_opyt_2017_goda) (дата обращения 22.11.2020 г.).

2.39. Савина О.Н. Мониторинг налоговых рисков государства как механизм повышения эффективности управления налоговой системой // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 1. С. 39-47.

2.40. Самсиани С.Л. Критерии налоговых рисков // Наука и мир. 2016. № 6 (34). С. 51-52.

2.41. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению. Москва: Волтерс Клувер, 2008. 276 с.

2.42. Семенова О.С. О подходах к классификации налоговых рисков // Финансы и кредит. 2011. № 44. С. 71-76.

2.43. Стафиевская М.В. Необходимость идентификации и управления налоговым риском // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2010. № 2. С. 79-82.

2.44. Старых Ю.В. Усмотрение в налоговом правоприменении. Москва: Юриспруденция, 2007. 215 с.

2.45. Тасалов К. А. Правовые проблемы российской Концепции риск-ориентированного подхода в налоговой сфере // Актуальные проблемы российского права. 2019. №4 (101). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-problemy-rossiyskoy-kontseptsii-risk-orientirovannogo-podhoda-v-nalogovoy-sfere> (дата обращения: 04.02.2020).

2.46. Трунов И.Л. Проблемы правовой определенности российского законодательства // Международное публичное и частное право. 2008. № 6. С. 32–33.

2.47. Тюрина Ю.Г. Методические аспекты определения и управления налоговыми рисками // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. 2019. №46. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-aspekty-opredeleniya-i-upravleniya-nalogovymi-riskami> (дата обращения: 11.06.2020).

2.48. Филиппова Н.А. К вопросу о преимуществах внедрения риск-ориентированного подхода в контрольную деятельность налоговых органов // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития. 2018. С. 143-146.

2.49. Философский словарь / под ред. И. Т. Фролова. 4-е изд. Москва: Политиздат, 1981. 644 с.

2.50. Чипуренко Е.В. Налоговые риски в хозяйственной деятельности коммерческой организации // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 24. С. 4-8.

2.51. Шальнова М.С. Управление налоговыми рисками предприятия в современных экономических условиях // Финансы. 2011. С. 32-37.

2.52. Шафиров В.М. Первичные элементы системы права (методологический и теоретико-прикладной аспекты проблемы) // Система права в Российской Федерации: проблемы теории и практики: Сб. научных статей / Отв. ред. В.М. Сырых, С.А. Рубаник. М.: РАП, 2011. С. 70-75.

2.53. Шевелев А.Е., Шевелева Е.В. Риски в бухгалтерском учете: учеб. пособие. Москва: КноРус, 2007. 327 с.

2.54. Шевелева Е.В. О дефиниции понятия «Налоговый риск» // Вестник ЮУрГУ. Серия: Экономика и менеджмент. 2014. №4. С. 79-81.

2.55. Шестакова Н.Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. 2018. №1 (7). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-proverki-v-sisteme-nalogovogo-kontrolya-1> (дата обращения: 24.11.2020).

2.56. Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. Москва: Статут, 2007. 283 с.

2.57. Щербакова Н.С. Налоговые риски, их сущность и оценка // Аудиторские ведомости. 2014. № 7. С. 13-17.

### 3. Правоприменительная практика

3.1. По делу о проверке конституционности ст. 54 Жилищного кодекса РСФСР: постановление Конституционного суда РФ № 3-П от 25 апреля 1995 г. // Вестник КС РФ. 1995. № 2–3.

3.2. По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы: постановление Конституционного суда РФ № 9-П от 4 апреля 1996 г. // Вестник Конституционного суда РФ. 1996. № 2.

3.3. По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года: постановление Конституционного суда РФ: № 16-П от 11 ноября 1997 г. // Вестник Конституционного суда РФ. 1997. № 6.

3.4. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции: постановление Конституционного суда РФ № 11-П от 15 июля 1999 г. // Вестник Конституционного суда РФ. 1999. № 5.

3.5. По делу о проверке конституционности положения части первой статьи 188 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки М.А. Асламазян: постановление Конституционного суда РФ № 8-П от 27 мая 2008 г. // Вестник Конституционного суда РФ. 2008. № 4.

3.6. По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 3211 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного

технического университета): постановление Конституционного суда РФ № 10-П от 22 июня 2009 г. // Вестник КС РФ. 2009. № 4.

3.7. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ № 53 от 12.10.2006 г. // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. 2006. № 12.

3.8. Определение Верховного суда РФ от 16.08.2017 № 310-КГ17-10276 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.9. Определение Верховного суда РФ от 28.03.2017 № 303-КГ17-1509 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.10. Определение Верховного суда РФ от 31.05.2019 г. по делу № А40-195593/2017 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.11. Определение Верховного суда РФ от 14.05.2020 № 307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.12. Определение Верховного суда РФ от 29 июля 2020 г. № 309-ЭС20-9625 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.13. Постановление ФАС Московского округа от 19 мая 2010 г. по делу № А40-61317/09 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.14. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.03.2020 № Ф01-8866/2020 по делу № А11-5818/2016 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.15. Постановление 16ААС от 29.07.2015 по делу № А22-4933/2014 // Картоотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.16. Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 03.12.2015 № 06АП-5647/2015 по делу № А16-145/2014 // Картотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.17. Постановление 18 ААС от 21.06.2019 по делу № А76-27603/2017 2017 // Картотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.). системы «Консультант Плюс» (дата обращения 16.06.2020 г.)

3.18. Постановление 13 ААС от 27.06.2019 по делу № А42-7695/2017 // Картотека арбитражных дел. URL: [www.kad.arbitr.ru](http://www.kad.arbitr.ru) (дата обращения 23.11.2020 г.).

3.19. Письмо Минфина № 03-02-07/1-187 от 09.06.2011 г. // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).

3.20. Об оценке признаков риска СУР: письмо ФНС России № ЕД-4-15/9933@ от 03.06.2016 // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).

3.21. О направлении разъяснений: письмо ФНС России № ЕД-4-15/1281@ от 26.01.2017 // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).

3.22. О переквалификации налоговыми органами в рамках проводимых налоговых проверок договоров займа, заключенных между российскими организациями-заемщиками и иностранными компаниями-займодавцами в инвестиционные договоры: письмо ФНС России № СА-4-7/12702@ от 30.06.2017 // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).

3.23. О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам: письмо ФНС России № ЕД-4-15/14490@ и от 25.07.2017 // Документ опубликован не был. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс» (дата обращения 23.11.2020).