Санкт-Петербургский государственный университет

Экономический факультет

**Безпятая Екатерина Эдуардовна**

**Выпускная квалификационная работа**

**МИНИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

По направлению 38.03.01 – «Экономика»

Основная образовательная программа бакалавриата «Экономика»

Кафедра статистики, учета и аудита

16.Б07-э

Научный руководитель:

Доцент, к. э. н.

Соболева Генриэтта Валентиновна

/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

Рецензент:

Старший государственный налоговый инспектор отдела КП3 МИФНС России №11 по Санкт-Петербургу

Пасенко Татьяна Сергеевна

/\_\_­­­­­\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

Санкт-Петербург

2020

**Оглавление**

[Введение 3](#_Toc41502794)

[Глава 1. Теоретические аспекты управления налоговыми рисками 5](#_Toc41502795)

[1.1. Обзор отечественной и зарубежной литературы 5](#_Toc41502796)

[1.2. Понятие налоговых рисков и их классификация 7](#_Toc41502797)

[1.3. Факторы, определяющие возникновение налоговых рисков 15](#_Toc41502798)

[Глава 2. Методические подходы к минимизации налоговых рисков 19](#_Toc41502799)

[2.1 Методы управления налоговыми рисками организации 19](#_Toc41502800)

[2.1.1. Создание налоговой политики организации с целью минимизации налоговых рисков 20](#_Toc41502801)

[2.1.2. Внутренний налоговый контроль компании 22](#_Toc41502802)

[2.1.3. Налоговый аудит компании как эффективный способ контроля налоговых рисков 23](#_Toc41502803)

[2.2. Инновационные способы налогового администрирования 25](#_Toc41502804)

[2.3. Минимизация риска выездной налоговой проверки 32](#_Toc41502805)

[Глава 3. Анализ налоговой нагрузки и судебной практики в России 40](#_Toc41502806)

[3.1. Налоговая нагрузка как индикатор склонности к возникновению налоговых рисков у налогоплательщиков 40](#_Toc41502807)

[3.2. Анализ судебной практики по налоговым спорам в Краснодарском крае 47](#_Toc41502808)

[Заключение 61](#_Toc41502809)

[Список использованной литературы 64](#_Toc41502810)

[Приложение 1. 68](#_Toc41502811)

# **Введение**

Понимание роли налогообложения в обеспечении экономической безопасности включает рассмотрение его положительного влияния на макроэкономику (рост налогового потенциала государства), а также негативных аспектов в виде невозврата налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, криминализации налоговых отношений, кризиса налоговой системы, разрушения социально-политических основ государства и лишения органов власти финансовых ресурсов.

Любое коммерческое предприятие в процессе осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности сталкивается с огромным количеством внутренних и внешних факторов, прямо или косвенно влияющих на развитие компании. Умение определять эти факторы, а также управлять ими, а в некоторых случаях и минимизировать возможный неблагоприятный результат, - является одной из основополагающих задач управляющего звена любой фирмы.

Риски, как возможные события, несущие те или иные последствия для компании, имеют принципиальную особенность: нельзя с точной уверенностью определить величину исхода, как и возможность его наступления. В случае с налоговыми рисками, существуют правовые нормы, которые регулируют эту часть деятельности компании, однако в силу того, что закон не всегда трактуется однозначно, можно прийти к тому, что, даже соблюдая все нормы, компания все равно будет находиться в зоне риска. С другой стороны, многие компании целенаправленно пытаются обойти или же нарушить законодательство, тем самым повышая риск возникновения налоговых последствий.

Исходя из вышесказанного, актуальность данной работы заключается в стремлении компании минимизировать свои возможные риски, однако зачастую чем меньше риск, тем меньше шансов получить дополнительную выгоду. Поэтому задача любой компании найти оптимальный режим, в котором минимизация рисков и желаемый результат находятся в некотором равновесии.

Целью работы является выявление наиболее оптимального метода минимизации налоговых рисков коммерческого предприятия в условиях современного рынка.

Для достижения указанной цели были поставлены следующие исследовательские задачи:

1. Выявить и изучить основные понятия, связанные с налоговыми рисками;
2. Проанализировать классификацию рисков с позиции налогообложения;
3. Обозначить факторы, определяющие возникновение налоговых рисков;
4. Изучить методы управления налоговыми рисками;
5. Рассмотреть инновационные способы налогового администрирования;
6. Проанализировать налоговую нагрузку РФ и сравнить с другими странами;
7. Изучить судебную практику по налоговым спорам в Краснодарском крае.

Объектом исследования в данной работе являются налоговые риски коммерческого предприятия. В качестве предмета выступает минимизация налоговых рисков.

В ходе исследовательской работы были использованы следующие методы: изучение литературы, классификация, обобщение и сравнительный анализ. Данные методы в наибольшей степени соответствуют теме исследования, а также позволяют получить необходимую информацию для формирования выводов по исследованию.

Работа основана на нормативно-правовых актах Российской Федерации, регламентирующих принципы налогового учета и отчетности, работах российский ученых Гончаренко Л.И., Лысенко И.В., Панскова В.Г., Пенкина П.В. и других, а также научных исследованиях зарубежных ученых He G., Ren M.H., Taffler R.R. и других.

Реализация указанных цели и задач обусловила структуру и логику работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложения. В первой главе раскрываются базовые понятия по данной теме, классификации и теоретические аспекты. Во второй главе отражены основные методы управления налоговыми рисками, рассмотрены инновационные способы налогового администрирования, проанализированы статистические данные по эффективности выездных налоговых проверок в РФ. В третьей главе изучена налоговая нагрузка с теоретической и практической точки зрения, а именно неоднозначность понятийного аппарата и способов расчета коэффициента, приведены показатели по России и странам ОЭСР, на примере одного из регионов РФ – Краснодарский край проведен анализ судебной практики по налоговым правонарушениям.

# **Глава 1. Теоретические аспекты управления налоговыми рисками**

# **Обзор отечественной и зарубежной литературы**

Налоговые риски как тема для научных исследований слабо распространена как среди российских, так и зарубежных авторов. На первый взгляд, причины этого установить сложно, ведь само явление широко распространено и применимо буквально к каждой организации вне зависимости от ее вида деятельности, размера и прочих критериев. Однако выборка за последние двадцать лет, проведенная авторами работы в базах данных Scopus (URL: [scopus.com](http://yandex.ru/clck/jsredir?bu=b0mh33&from=yandex.ru%3Bsearch%2F%3Bweb%3B%3B&text=&etext=2202.e1OzYbnxT4oRHB9IaG-oVpUZtW_wL9B8AY1i3rmwWvZEjQZFJUl3ygpo6VeJvz8EY2NwY3FrenJrenNibndyYg.7b41715fe51e593c9316c8b4f627a37f8def6402&uuid=&state=jLT9ScZ_wbo,&&cst=AiuY0DBWFJ5fN_r-AEszkypiWo-OjWsPo8r_SE7vy0ylEgIBWAvt7FQNXEVEn9Fzjjlv7kNYUHLhAS6uC-T8J71wtLzuUb8T4tTVmZaKEa59LUmmJXjf6iqWDJLGwOc6fk7kpSEc8LBivGKnm_ANJG4rwcqolXkkRtDvww3P37NhnKpvOPKh30aEL48INSPtA3FhIlHWbmKFwu4spF-gzbwpFyiEjWCxn5MRNQclj2y9iN1xz48mArIUtMOQH5f44J_XqHxRCOHt7bQzqkKH3N3VKQOk-p7z-pZW3-KU-Y4wlNwqLgZTjVMJ2RoWpGBSLj6EC1LqSkVoLt0Xl9Q9u7lANsscdorT56IuPvCbmKe2scuyBqt1adsfG-y70podei5yRMr663UcQXlDxlSg9028pbww9ML_p0ptVI_uB_oNAYFAqfqpzC7TLwE5HjlTVjzbTu3jGhHS9_gfFzrvCm4xFlD5WfKNxWlxobcEwmK14L1ZNrEFfLPZsKDYs-3rmOXRopY81wQtz8kGFKaN97g3jd4WRiDpDsyKiv8mcXlJ3H6xYvtOBeO_JJ0uZ40wvWsFnICiFdM7uGlsCPKmeEIKNM6BXRGTNyOdQiQ1iN7aO2m-deqaxR_a9suLUQXW0uekhNrwMhzrSakmtpOfgY_bumxO2BrotWu0LCNeSOn1WY-t78g14JPzGWhrVLmEO8A4Exz33P-ZQXP7lo2slpHHcGVK-OmvlGeYUtoKpT_IwispP8iUJAaMtPsCElctlZY2MmngiMvFYtX_gjWzmOyl5OoVQyDuUN5eQIc77WetZnBEEqvfbYHSNyXJai3NqqymrjVci7lQ62ZXwIetDtS7l_UjmEcjJqTPwEiKIgKmOx2VPEs6FsCzrVIfSFLv3xNfhGzcPuZOp3pANnTwUF4z0kbK_Oi0cU30i5D76Q5LsuKD4FRvTKxUUPbaYSMtGPXUxB6qQ5MKr9_6Du8A7ubcdoCgNq_UnYRzVyqlxS701GBY43BTD3M2rGt9yt8PuTJPi-I-sPiIxUzwdBIOKKo-vPruh8DDDPRO5S944gAIxR6FlovgWHBYQEwQMrEQeKPdksHZg6biucEyYkICZQ,,&data=UlNrNmk5WktYejY4cHFySjRXSWhXQk1memJPR0dYSWpJNFpJY2MtZWVpT1hWdkJsT0NnZnBHd0FwajRKVDRKazBqT2Nfd0dTcVBqYUhrNUx2U1l1Sy1MazVIVjdYNXVH&sign=fb5d861b8769b5d7a141bca35d34512a&keyno=0&b64e=2&ref=orjY4mGPRjk5boDnW0uvlrrd71vZw9kplPKtknI-wJ1AkainRLZkI7gCINPdqUkVjMkotTtSueaEGWnNGTqFX_fJx7qfSUNU7GyIv84qEMuNlXUbGyC7J0PCwmTAdqG53_8ObLb6GCxoFmyKBig_Y8TzQjwaGTXVtI4tVraReFGISP9wN60Yzpp_oY8Ko0l6p4aNsJw85og,&l10n=ru&rp=1&cts=1583249488020%40%40events%3D%5B%7B%22event%22%3A%22click%22%2C%22id%22%3A%22b0mh33%22%2C%22cts%22%3A1583249488020%2C%22fast%22%3A%7B%22organic%22%3A1%7D%2C%22service%22%3A%22web%22%2C%22event-id%22%3A%22k7c1v7h0dy%22%7D%5D&mc=1.584962500721156&hdtime=4079)), Web of Science (URL: webofknowledge.com) и eLIBRARY.RU (URL: elibrary.ru), наглядно демонстрирует, что исследовательская база весьма незначительна (Рис. 1). Сложно сказать, связан ли напрямую рост количества публикаций за последние десять – двенадцать лет с увеличением интереса ученого сообщества к данной теме или же это заслуга цифровизации и расширения возможностей публикации статей в сети Интернет. Ключевым словом для поиска было выбрано «налоговые риски» или «tax risks» (англ.) в соответствие с объектом исследования. Помимо выбранного ключевого слова, большая часть статей в eLIBRARY.RU включает в себя ключевые слова «налоговая нагрузка» и «налоговое планирование», что напрямую коррелирует с общей темой исследования.

Рисунок 1. Распределение количества статей по годам за 2000-2020 гг.

Составлено по: данные Scopus, Web of Science и eLIBRARY.RU

Общее количество статей, опубликованных на данный момент в исследуемых базах данных следующее: Scopus - 117, Web of Science - 75 и eLIBRARY.RU – 332. Однако доступ к большинству зарубежных статей ограничен, например, в Scopus доступно всего 18 статей, а в Web of Science только 12, что значительно затрудняет анализ направления развития мысли ученых, изменение их взглядов с течением времени.

Распределение количества публикаций по странам в обеих международных базах примерно одинаковое – лидирующие позиции занимают США, Китай и Россия (Рис.2). Исходя из этого, можно предположить, что количество статей коррелирует с уровнем налоговой нагрузки в стране: чем она выше, тем больше заинтересованы ученые данной страны в изучении этой темы. Однако для подтверждения этой гипотезы требуется дополнительное изучение статистических данных стран, лидирующих по количеству публикаций.

Рисунок 2. Распределение количества статей по странам за 2000-2020 гг.

Составлено по: данные Web of Science и Scopus

Авторы преимущественно подходят к изучению темы с теоретической точки зрения: дают определения, выявляют основные принципы, критерии, характеристики налоговых рисков, систематизируют или классифицируют их, предлагают модели выявления рисков, а также способы управления ими. Часть авторов рассуждают о способах оптимизации и (или) минимизации налоговых рисков, другая часть – о негативных последствиях уклонения от уплаты налогов.

Дж.Л. Абернати (Abernathy, J.L.), Э.Р. Финли (Finley, A.R.), Э.Т. Рэпли (Rapley, E.T.) и Дж. Стэкелберг (Stekelberg, J.) рассмотрели налоговые риски с позиции внешних налоговых аудиторов; они предположили и доказали, что наличие высоких налоговых рисков влияет на рост вознаграждения аудитора, задержку аудиторского мнения, а также на вероятность того, что аудитор сообщит о существенной слабости системы внутреннего контроля клиента [43].

М.С. Рад (M.S. Rad) и А. Шахбахрами ([Shahbahrami, A.](https://proxy.library.spbu.ru:2084/authid/detail.uri?authorId=8865277800&amp;eid=2-s2.0-85016567729)) в своем исследовании построили модель, которая на основе дисперсии и среднего квадратического отклонения выявляет налогоплательщиков с высоким налоговым рисков. Модель отслеживает нестандартное, подозрительное финансовое поведение налогоплательщика, затем собирает данные о нем из налоговой базы и присваивает ему некоторую позицию в классификации [47].

Ряд авторов сконцентрировались на конкретном вопросе налогообложения и рассматривают возможные налоговые риски и пути их минимизации в каждом конкретном случае. Например, Н.А. Вакутин, Ю.У. Савина и О.С. Салкова изучали налоговые риски в операциях возвратного лизинга [49]. Другие российские ученые Р. Ахмадеев, Т. Морозова, О. Воронкова и А. Ситнов провели исследование в сфере торговли на цифровых площадках и проанализировали возможности внедрения Налога на добавленную стоимость в электронной торговле B2B [44].

Таким образом, можно сказать, что вопрос возникновения и определения налоговых рисков раскрыт достаточно хорошо, однако мнение ученого сообщества о способах их минимизации до конца не ясно. Рассматриваемые в статьях методы минимизации направлены на конкретные ситуации, а не налоговые риски как общее явление. Это наблюдение подтверждает необходимость обозначить способы минимизации, которые не будут работать максимально эффективно для каждого отдельного случая, но будут снижать негативные налоговые последствия от совокупности налоговых рисков.

# **Понятие налоговых рисков и их классификация**

В соответствии со статьей 132 Гражданского кодекса РФ «предприятие – это имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности» [2]. Из этого определения следует, что основной целью любой коммерческой организации является извлечение прибыли. Однако известно, что чем больше ожидания относительно прибыли, тем выше возможные риски.

Деятельность предприятия как хозяйствующего субъекта находится под влиянием большого количества различных факторов, часть из которых положительно влияет на экономическую жизнь фирмы, а часть – нет. Подвергаясь риску, компания попадает в зону неопределенности, из которой ее может вывести только грамотная система управления рисками.

Риск – это потенциальная возможность возникновения события в условиях неопределенности внешней и внутренней среды функционирования, которая поддается количественной и качественной оценкам [23]. В понятие «риск» изначально заложены основные элементы, характеризующие этот процесс:

* опасность (нет опасности – нет и риска),
* неопределенность (мы не уверены точно, произойдет ли это событие),
* случайность (исход предугадать невозможно).

Эффективность администрирования рисков организации может служить индикатором для принятия дальнейших управленческих решений и построение стратегических планов, что объясняет необходимость правильного подхода к оценке риска.

Выявление различных рисков, определение их качественных и количественных характеристик, определение степени допустимости и приемлемости, а также классификация и выработка рекомендаций по снижению и контролю риска – это в широком смысле анализ риска. В узком смысле анализ риска является первым из двух этапов методологической схемы принятия решений. В ходе первого этапа риск идентифицируют, оценивают его последствия, сравнивают с другими рисками, чтобы определить приоритетность принятия управленческих решений. Вторым этапом является управление риском. В этот блок входит разработка конкретного плана действий для уменьшения воздействий риска или же его контроль. В представленной исследовательской работе был рассмотрен первый этап анализа риска.

Риск, в некотором роде, это общее понятие, которое включает в себя совокупность различных видов и подвидов рисковых ситуаций. В рамках данной работы были рассмотрены налоговые риски и методы управления ими.

В Налоговом кодексе РФ в статье 8 дается следующее определение налога: «это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [3]. Из этого определения следует, что главной обязанностью любого предприятия является уплата налогов в полном объеме и в определенном законом порядке. Отсюда можно сделать вывод, что налоговые риски являются неотъемлемой частью деятельности любого предприятия.

Часть авторов относят налоговые риски к финансовым, ввиду того, что последствия по ним несут денежный характер, например, доначисление налогов, штрафы, пени. С другой стороны, этот процесс можно отнести сразу к нескольким категориям риска, в том числе и экономической, потому что выявление правонарушений способно повлечь за собой события, которые не окажут прямого влияния на финансовое состояние компании, но повлияют на ее репутацию, положение на рынке, деловые связи или даже подорвут внутреннюю систему и на время приостановят деятельность фирмы [30], [31].

Понятие налоговых рисков законодательно в России не закреплено, но может быть выведено из общего определения рисков. По данному вопросу существует несколько мнений в ученом сообществе, часть из них прямо противоречит друг другу, а часть дополняет или совершенствует другие.

Например, по мнению П.В. Пенкина, налоговые (фискальные) риски – это вероятность наступления негативных последствий принятия субъектом налоговых отношений тех или иных решений в области налогообложения [34]. Это определение наиболее точно характеризует суть налоговых рисков, однако не дает исчерпывающей информации.

Другой российский ученый, В.Г. Пансков, утверждает, что налоговый риск с позиции налогоплательщика – это «вероятность возрастания налоговой нагрузки и соответственно снижения его финансового потенциала». Однако автор подчеркивает, что заинтересованными сторонами в этом вопросе являются не только налогоплательщики, но и государство, так как все участники налоговых правоотношений могут нести финансовые потери. Исходя из этого, автор формулирует следующее определение налоговых рисков: это «вероятность возникновения в процессе налогообложения субъектов налоговых правоотношений финансовых и других потерь, вызванных изменением, несоблюдением, незнанием налогового законодательства, а также его недостаточной правовой проработкой и экономической обоснованностью» [33].

В дополнение к вышесказанному можно привести высказывание Гончаренко Л.И., утверждающей, что налоговые риски – это возможное наступление неблагоприятных материальных (в первую очередь финансовых) и нематериальных последствий для субъектов в результате тех или иных действий (бездействий) участников налоговых правоотношений [24].

В то же время налоговые риски рассматриваются со стороны налоговых органов как факты, свидетельствующие об обстоятельствах, связанных с нарушением законодательных норм в сфере налогообложения, и являются основанием для принятия решений о проведении дополнительных мер налогового контроля. Поэтому зачастую во взаимоотношениях между налоговым органом и налогоплательщиком возникает конфликт интересов, когда одна сторона стремится пополнить бюджет налоговыми доходами, а другая сторона рассчитывает на стабильную и понятную законодательную систему [32].

Таким образом, можно сказать, что это процесс, в котором участвуют, как минимум, три субъекта налоговых правоотношений: налогоплательщик, налоговый агент и государство [24]. В данном случае налогоплательщика и налогового агента можно объединить в одну категорию, так как основное влияние, оказываемое этими субъектами на величину налогового риска, является стремление оптимизировать (минимизировать) обязательные расходы.

В свою очередь, государство также принимает активное участие в возникновении налоговых рисков, в следствие того, что является единственным источником законодательных норм, регулирующих, в частности, налоговые правоотношения. Помимо этого, государство заинтересовано в получении налоговых поступлений в бюджет, поэтому несет риск недополучения необходимых сумм в связи с какими-либо действиями со стороны налогоплательщиков.

Можно сказать, что гармонизация интересов налогоплательщиков и государства в сфере налоговых правоотношений и является основной задачей в процессе управления рисками, ведь основой конфликта является то, что компания стремится минимизировать свои отчисления, а государство максимизировать доходы от налогов.

Налоговые риски обладают рядом особенностей, которые следует учитывать при принятии управленческих решений. Основополагающими среди них можно считать следующие:

1. последствия по налоговым рискам имеют только негативный характер;
2. налоговые риски отличаются большей субъективностью в оценке (объективно оценить налоговый риск довольно сложно, единственная возможность – использовать статистические данные или накопленный ранее опыт);
3. высокая изменчивость факторов, составляющих основу налогового риска.

По мнению Гончаренко Л.И., последствия по налоговым рискам можно условно разделить на две категории:

* материальные потери, в т.ч. финансовые (например, убытки);
* нематериальные потери (правовые, социальные и т.п.) [24].

Основной недостаток в данном подходе заключается в том, что практически все неблагоприятные последствия, даже не экономического характера, закончатся для компании финансовыми потерями. К исключениям можно отнести, например, изъятие документов в процессе проверки или арест имущества налогоплательщика. Так как в налоговых отношениях участвуют два субъекта: государство и налогоплательщик, последствия по налоговым рискам можно представить в виде таблицы (Табл. 1). Существует следующая зависимость между рисками налогоплательщика и государства: в случае, если налогоплательщик успешно минимизирует свои налоговые платежи, налоговые риски государства растут вследствие недополучения налоговых доходов в бюджет.

Таблица 1. Последствия налоговых рисков по субъектам

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Материальные | Нематериальные |
| Налогоплательщик | Финансовые потери | Правовые, социальные, психологические |
| Государство | Недополучение налоговых доходов в бюджет | Негативная оценка налогового климата страны, т.е. снижение налоговой конкурентоспособности |

Составлено по: Гончаренко Л.И. Налоговые риски: Теория и практика управления / Гончаренко Л.И. // Финансы и кредит. – 2009. - №2 (338). – С. 2-11.

По мнению российских авторов Сайфиевой С.Н., Шахова О.Ф., Чернавского М.Ю., Невмывако В.П., Высоцкой Н.В., формирование эффективной налоговой политики путем выявления, оценки и устранения налоговых рисков и угроз может способствовать укреплению налоговой безопасности. Для обеспечения эффективного развития российской экономики необходимо соблюдать соответствие элементов налоговой безопасности требованиям национальной безопасности. В этой связи необходимо на регулярной основе изучать эффективность методов, приемов и инструментов обеспечения национальной безопасности государства [48].

Павленко Н. в своей статье «Налоговые риски налогоплательщика и источники их возникновения» из сборника Гончаренко Л.И. проранжировал последствия по налоговым рискам (Рис. 3) [25].

Рисунок 3. Последствия по налоговым рискам по мере возрастания ущерба для организации (сверху-вниз)

Составлено по: Гончаренко Л.И. Основные риски государства при изменении налогового законодательства в отношении крупнейших налогоплательщиков / Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г., Голишевский В.И. // Налоговая политика и практика. – 2016. - №4 (160). – С. 52-61.

Помимо указанных выше последствий, выделяют также очень специфический риск для организаций, а именно, снижение достоверности принятия финансово-хозяйственных решений. И если большинство пользователей считают, что данный тип последствий является внутренним, то есть мешает планированию на уровне предприятия, то британские ученые Ханминг Хе (англ. *Guanming He*), Хелен Менбинг Рен (англ. *Helen Mengbing Ren*), Ричард Таффлер (англ. *Richard Taffler*) изучили вопрос влияния уклонения от уплаты налогов как умышленного действия на аналитические возможности внешних пользователей [45]. В качестве гипотезы они приняли утверждение, что аналитические способности негативно связаны с уклонением от уплаты налогов. В своих рассуждениях ученые приходят к выводу, что менеджеры компании не могут позволить себе избегать уплаты налогов из года в год, так как это привлечет внимание налоговых органов. Некоторые исследователи утверждают, что уклонение от уплаты налогов сопровождается манипулированием доходами, то есть менеджеры склонны принимать финансовые и налоговые решения таким образом, чтобы повысить доход от финансовой отчетности и уменьшить налогооблагаемый доход.

Существует два основных направления манипулирования доходами. В одном случае, менеджеры завышают доходные поступления, но теряют прибыль на дополнительных налогах. В другом случае, они занижают величину доходов, тем самым сокращая налоговую базу, но теряя свои показатели для внешних пользователей. И один, и второй способ приводит к негативным последствиям для организации, однако Ханминг Хе, Хелен Менбинг Рен и Ричард Таффлер утверждают, что менеджеры с меньшей вероятностью будут заниматься агрессивным налоговым планированием и управлением доходами одновременно, потому что любое заметное увеличение разницы между балансовыми налогами в результате, вероятно, заставит внешних пользователей подозревать, что менеджеры либо завышают доходы, либо избегают налогов на прибыль. Вместо этого менеджеры могут манипулировать доходами в одном периоде и избегать налогов на прибыль в другом, так что разница между балансовыми налогами не будет значительно увеличена по сравнению с осуществлением политики уклонения от уплаты налогов и управлением доходами в том же финансовом периоде.

В целом, попеременное использование стратегий уклонения от уплаты налогов и управления доходами в разные годы может служить для отвлечения внимания и бдительности посторонних лиц, что позволит менеджерам воспользоваться выгодными для себя возможностями. Такая скрытая стратегия сделала бы корпоративную информацию более непрозрачной и менее понятной во временных рядах. Аналитики формируют свои прогнозы прибыли, основываясь на тенденции в финансовых показателях фирмы в течение нескольких лет, а не на финансовом отчете фирмы за определенный год. Таким образом, уклонение от уплаты корпоративных налогов будет служить для запутывания финансовой информации, используемой аналитиками в их прогнозах доходов, что затруднит точное прогнозирование и потенциально приведет к нежеланию аналитиков исследовать деятельность таких организаций.

В качестве одной из основных причин авторы выделяют дополнительные расходы, которые аналитики вынуждены будут понести, чтобы получить доступ к менее непрозрачной и более достоверной отчетности для проведения своих исследований. Учеными был проведен эконометрический анализ, состоящий из 29 372 наблюдений за 7285 фирмами в год, в рамках которого были получены следующие выводы: компании, занимающиеся манипулированием своих доходов, действительно становятся менее полезными и значимыми для аналитиков. В свою очередь, это приносит вред и самой компании, так как подрывается доверие внешних пользователей, а предприятие не будет попадать в различные статистические выборки в качестве прибыльного объекта для инвестирования. Исследователи пришли к выводу, что сделки по уклонению от уплаты налога на прибыль затуманивают трендовый анализ финансовой информации, используемой аналитиками для своих прогнозов, то есть потенциально подрывает общую информационную посредническую роль аналитиков на рынках капитала, и тем самым может ослабить эффективность рынка.

Стоит отметить, что ученые не смогли выявить закономерность между принятием аналитиком решения об исследовании и прогнозировании деятельности компании с недостоверной отчетностью и спросом на его услуги. Иными словами, нельзя с уверенностью сказать, что, взявшись за прогнозирование непрозрачной отчетности, аналитик с определенной долей вероятности потеряет часть клиентской базы, как и нельзя утверждать обратное. По мнению авторов, данный риск характеризуется в большей степени нематериальными последствиями.

В отечественной литературе довольно слабо раскрыт вопрос классификации налоговых рисков. Это связано, в первую очередь, с тем, что сами налоговые риски как объект исследования недостаточно распространены в российской научной реальности. Помимо этого, налоговые риски обладают сложной структурой: каждый типовой риск несет в себе несколько других рисков либо же влияет на остальные факторы. Пенкин П.В. в своей статье «Налоговые риски и возможности управления ими» достаточно содержательно раскрыл основные типизационные признаки налоговых рисков, выделив семь типов налоговых рисков, на основе которых авторами данной исследовательской работы была разработана классификация (Рис. 4) [34].

Основой анализа налоговых рисков является первая классификация по вероятности реализации. С нее начинается принятие управленческих решений по минимизации последствий налоговых рисков, ведь менеджеры должны не только провести качественную и количественную оценку налогового риска, но и оценить его приоритетность в общем списке рисков. Очевидно, что в первую очередь будут интересовать наиболее вероятные риски, которые кроме того еще и могут нанести больший ущерб, чем остальные. При этом для эффективной и полноценной оценки риска стоит учитывать, может ли организация самостоятельно минимизировать его или же это невозможно, поэтому его необходимо принимать во внимание при дальнейшем ведении экономической деятельности. В современных российских реалиях практически не существует ни одного действия, которое не было бы источником налогового риска, ввиду разных причин. в том числе низкой налоговой грамотности.

Рисунок 4. Классификация налоговых рисков

Составлено по: Пенкин П.В. Налоговые риски и возможности управления ими / Пенкин П.В. // Вестник Российского университета кооперации. – 2018. - №3 (33). – С. 64-71.

Однако, чтобы оценить вероятность возникновения рисков, стоит обратиться к факторам, вызывающим этот риск, чтобы проанализировать их влияние и опыт прошлых лет по нейтрализации этого риска.

# **Факторы, определяющие возникновение налоговых рисков**

Факторы, определяющие возникновение налоговых рисков как у налогоплательщиков, так и у государства, можно условно разделить на внутренние и внешние (Табл.2).

Таблица 2. Факторы, влияющие на появление налоговых рисков

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Внутренние | Внешние |
| Налогоплательщик | Самостоятельная деятельность субъекта в соответствие с его налоговой политикой | Изменение условий налогообложения |
| Государство | Налоговое планирование государства | Изменения международных правовых норм |

Составлено по: Гончаренко Л.И. Налоговые риски: Теория и практика управления / Гончаренко Л.И. // Финансы и кредит. – 2009. - №2 (338). – С. 2-11.

Во-первых, стоит раскрыть внешний фактор у налогоплательщиков, который зачастую становится основной причиной возникновения налоговых правонарушений: несовершенство налогового законодательства. Известно, что Налоговый Кодекс РФ и другие нормативно-правовые акты склонны противоречить друг другу, как и решения государственных органов по вопросам налогообложения. Так налоговая инспекция на запрос от налогоплательщика может ответить одно, а, например, Министерство финансов прямо противоположное. В этой ситуации возникает вопрос: а какой орган более компетентен в данной ситуации и как поступить, если нельзя с точной уверенностью сказать, какой из вариантов ответа правильный?

С другой стороны, недобросовестные налогоплательщики, отыскав «дыру» в законодательстве, совершенно спокойно пользуются возможностью и «легально» минимизируют свои налоговые обязательства. Чаще всего таким грешат либо мелкий бизнес в надежде, что их просто не заметят или они не представляют никакой интерес для государства, чтобы начинать на них «охоту», либо, наоборот, крупные налогоплательщики, которые имеют в своем штате высококвалифицированных специалистов, способных отстоять позицию компании в суде. Однако не всегда развитие событий принимает положительный исход для налогоплательщика, ведь налоговые инспекции также имеют юридический отдел, поэтому очень часто судебные разбирательства заканчиваются не в пользу налогоплательщика.

Если рассматривать данный вопрос с позиции государства как его внутренний фактор, то становится очевидно, что нововведение в законодательстве может закончиться для бюджета далеко не так, как планировалось изначально. Рассмотрим случай с малым и средним бизнесом. Большинство налоговых правонарушений, совершаемых МСБ приводит к тому, что государству экономически не выгодно устраивать выездные налоговые проверки с целью доначисления недостающей суммы налогов потому, что затраты на проведение такой проверки превышают сумму доначислений.

Помимо этого, зачастую после введения новых статей в законодательстве, которые увеличивают налоговую нагрузку в стране, часть бизнеса уходит в «тень». Эта ситуация не нова для нашей страны, поэтому государство, принимая во внимание этот риск, старается придумать все более результативные способы отслеживать деятельность организаций и их финансовые потоки. Однако внутренние факторы государства характеризуются также и субъективным аспектом. По мнению В.Г. Панскова, налоговый риск государства зависит в значительной мере от эффективности работы государственных структур, например, налоговых и таможенных органов [32].

Внешний фактор государства – это изменение международного налогового права. Международное право – это совокупность правовых принципов и норм, регулирующие межгосударственные отношения в налоговой сфере [29].

К основным аспектам международного налогового права можно отнести:

* заключение соглашений о разграничении налоговой юрисдикции государств;
* регулирование правоотношений между иностранными физическими и юридическими лицами и государством;
* регулирование правоотношений между физическими и/или юридическими лицами, находящихся под юрисдикцией разных государств.

Международное право создано для того, чтобы минимизировать различия в налоговом законодательстве двух и более государств [22]. Отсюда и вытекает внешний фактор риска государства, заключающийся в сложности разделения налоговых доходов между государствами, из-за чего возникает риск недополучения государством ожидаемых сумм.

Внутренние факторы налогоплательщика играют большую роль в формирование всей системы управления рисками предприятия. Самостоятельная деятельность субъекта, приводящая к возникновению налоговых рисков, характеризуется не только созданием и принятием налоговой политики, но и большим количеством прочих факторов, таких как нехватка квалифицированного персонала, слабая информационная база, а также технические ошибки при ведение налогового учета, составления отчетности и подачи деклараций. Однако больший вес все же имеет сознательная и структурированная система организации налогового планирования на предприятии, базой которой является налоговая политика.

Таким образом, можно подвести итог и сказать, что налоговые риски являются сложной и многоуровневой системой, влияющей как на деятельность конкретного предприятия на микроуровне, так и на государство в целом. Исходя из этого, важность изучения данного понятия, его форм, а также методов регулирования сложно переоценить. Налоговые риски являются результатом влияния большого количества факторов, как внешних, так и внутренних, на жизнедеятельность экономического субъекта. Методы управления налоговыми рисками с целью их минимизации и контроля многогранны. Однако, по мнению большинства отечественных авторов, основой является создание такой системы внутреннего контроля, которая могла бы своевременно реагировать на новые риски и осуществлять последовательное наблюдения за существующими рисками.

# **Глава 2. Методические подходы к минимизации налоговых рисков**

# **2.1 Методы управления налоговыми рисками организации**

У любой коммерческой организации существует своя собственная, самостоятельно разработанная или созданная при помощи третьих лиц, система управления налоговыми рисками. Одна часть разработана в соответствии с законодательством РФ, другая исходя из профессионального суждения бухгалтеров. Нередко для создания оптимальной системы реагирования на налоговые риски риск-менеджерам приходится прибегать к существующей судебной практике.

Управление налоговыми рисками начинается с анализа действующего законодательства и оценки состояния фирмы с финансовой, налоговой, экономической и других точек зрения. Затем полученные знания суммируются, и на основе их выявляются риски, свойственные каждой конкретной компании, которые подвергаются тщательному рассмотрению с разных сторон и принятию конкретной модели поведения по контролю и минимизации этих рисков. В дальнейшем эти риски находятся под постоянным контролем и с некоторой периодичностью тестируются на чувствительность к изменению внешней экономической среды.

Таким образом, управление налоговыми рисками можно условно поделить на несколько этапов:

1. Оценка налоговой нагрузки компании;
2. Анализ законодательных норм в сфере налогообложения;
3. Анализ хозяйственной деятельности организации;
4. Выявление и оценка основных факторов риска;
5. Анализ налоговых рисков и их приоритетности;
6. Выработка решений по минимизации налоговых рисков;
7. Внесение необходимых элементов в налоговую политику компании;
8. Осуществление внутреннего налогового контроля организации;
9. Проведение налогового аудита компании [34].

Исходя из этой схемы, самым базовым элементом управления, который реализуется в обязательном порядке любой компанией и является первым этапом в минимизации налоговых рисков, можно назвать создание налоговой политики организации, которая аккумулирует в себе проведенные ранее анализ и оценки состояния экономического субъекта.

## **2.1.1. Создание налоговой политики организации с целью минимизации налоговых рисков**

Учетная политика для целей налогообложения (налоговая политика) - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым Кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика [3]. Иными словами, можно рассуждать о налоговой политике предприятия с двух сторон:

* в узком смысле под налоговой политикой понимается обособленная часть учетной политики, созданная в целях налогообложения и существующая для контроля и систематизации всех налоговых операций фирмы, а также создания отчетности в течение налогового периода;
* в широком смысле налоговая политика организации – это система мер по управлению финансовыми ресурсами предприятия, с целью оптимизации налогообложения, в результате чего, можно будет наблюдать повышение финансовой устойчивости фирмы.

Основной целью разработки налоговой политики предприятия является законное снижение налогового бремени и минимизации налоговых рисков предприятия. Основные элементы, которые должны быть прописаны в учетной политике для целей налогообложения, указаны в Наклоговом Кодексе РФ, помимо них организация может прописывать дополнительные положения, которые считает необходимыми и существенными для ведения налогового учета.

Информационная система «Консультант Плюс» предоставляет свои услуги по быстрому составлению учетной политики для целей налогообложения, которая будет соответстсвовать всем правовым нормам. В конце 2019 года программа позволяет создать учетную политику на 2020 год, которая будет учитывать все изменения в законодательстве [50].

В программе представлены шесть разделов, пять из которых соотносятся с основными видами налогов, подлежащих к уплате каждой коммерческой организацией (Рис. 5). В данной работе была рассмотрена процедура создания налоговой политики для организации, находящейся на общей системе налогообложения. Для организаций на упрощенной системе Конструктор состоит из меньшего количества разделов, но своей сути не меняет.

Рисунок 5. Создание учетной политики для целей налогообложения при помощи программы «Консультант Плюс»

Составлено по: «Консультант Плюс» (URL: https://cpcd.consultant.ru/cpcd3/Online\_JS\_3.21.13.3f77d8b9\_1/app.htm) (дата обращения 06.12.2019)

Программа позволяет создавать налоговую политику на любом режиме налогообложения и учитывает все особенности деятельности фирмы, которые могут повлиять на ее налоговый учет. При желании можно использовать созданную в программе форму или дополнить ее. Данный конструктор выполняет важную роль – позволяет только что созданным организациям влиться в производственный процесс без опасения возникновения каких-либо налоговых последствий в связи с неточностями в учетной политике для целей налогообложения. Тем самым предопределяя один из ключевых факторов контроля налоговых рисков организации. Само по себе существование налоговой политики позволяет компаниям ссылаться на нее в ходе судебных разбирательств. Однако стоит помнить, что все прописанное в налоговой политике не является истиной в последней инстанции, как минимум, это должно соответствовать нормам закона и не противоречить форме деятельности самой организации. В этом плане для организации важно создание отдела внутреннего контроля, который будет отслеживать изменения в законодательстве и своевременно принимать необходимые решения, а также осуществлять надзор за текущей деятельностью компании и правоотношениями с контролирующими органами власти.

## **2.1.2. Внутренний налоговый контроль компании**

Халесова К.А. в своей статье рассматривает один из методов управления налоговыми рисками, который называет «налоговый комплаенс» (tax compliants). Он представляет собой систему процедур, направленных на выявление соответствия деятельности компании текущему законодательству, в целях сокращения и/или исключения риска возникновения каких-либо неблагоприятных налоговых последствий [38]. В качестве задач налогового комплаенса выступают выполнение норм налогового законодательства, сокращение налоговых последствий и повышение доверия со стороны проверяющих органов.

Халесова К.А. выделяет следующие процедуры, которые должны осуществляться на предприятии в рамках налогового комплаенса:

* анализ налогового законодательства и его изменений;
* оценка соответствия деятельности организации правовым нормам;
* установление согласованности внутренних документов (в том числе учетной политики для целей налогообложения) с законодательством;
* суждение относительно компетентности сотрудников, отвечающих за налоговую сферу деятельности предприятия;
* налоговое планирование с целью минимизации налоговых рисков.

Часть авторов, рассуждая о системе того же характера, называют ее внутренним налоговым контролем фирмы и подразумевают организованную службу внутри экономического субъекта, которая отвечает за выявление и ликвидацию налоговых рисков компании [35].

Однако, по мнению ряда авторов, внутренний налоговый контроль – понятие намного более широкое, чем просто система управления рисками [40]. Под внутренним налоговым контролем понимают сразу два совершенно противоположных аспекта:

* во-первых, это самостоятельная деятельность организации по предотвращению налоговых рисков и реагированию на них, а также осуществление продолжительного надзора за работой внутренних налоговых и бухгалтерских отделов;
* во-вторых, это деятельность налоговых органов.

В зависимости от размеров организации и ее структурной сложности, организация налогового контроля может быть передана как отдельному обособленному подразделению, так и поручена существующему бухгалтерскому отделу.

Налоговый контроль является системой, решение о создании которой принимается руководителем организации, а все обязанности по его исполнению делегируются налоговому и бухгалтерскому отделам. Бухгалтерия под руководством главного бухгалтера анализирует правильность ведения налогового учета на предприятии, заполнение регистров, составление отчетности и заполнение декларации, а также использование налоговых льгот и выдает оценочное суждение относительно существующей налоговой нагрузки в организации.

Одними из главных элементов программы по снижению налоговых рисков принято считать улучшение кадровой политики повышение квалификации существующего персонала и наём новых высококвалифицированных сотрудников. Помимо этого, важно отслеживать изменения в законодательстве и проводить сверку и корректировку ведения налогового учета на предприятии.

Следующим этапом является выявление всех возможных налоговых рисков, их ранжирование по одному или нескольким классификациям, например, размер ущерба и вероятность возникновения, и принятие решений о приоритетности финансирования каждого из рисков или же применения другого метода.

Заключительным этапом налогового контроля считается подведение итогов и выдача рекомендаций по проведению налоговой оптимизации. При регулярном проведении данной процедуры можно сократить размер налоговых рисков до разумного минимума.

## **2.1.3. Налоговый аудит компании как эффективный способ контроля налоговых рисков**

Понятие «налоговый аудит» относительно недавно появилось в отечественной литературе, а практическое применение данной процедуры не распространено в достаточной степени. Чаще всего налоговый аудит трактуется с двух позиций:

* как элемент внутреннего налогового контроля предприятия,
* как один из видов внешней аудиторской проверки [42].

В предыдущем параграфе налоговый аудит был рассмотрен в совокупности с остальными элементами внутреннего контроля организации. Если постараться обозначить более конкретный этап, когда начинается и заканчивается проведение налогового аудита, то ничего не получится, потому что он плавно протекает в течение всего процесса, поэтому его роль в данном случае сложно оценить обособленно.

В данном параграфе речь пойдет о налоговом аудите как одной из новых форм независимого внешнего регулирования налоговой деятельности экономического субъекта. На данный момент в российском праве недостаточно урегулирована эта сфера деятельности аудиторских организаций и единственным нормативно-правовым актом, который устанавливает общие принципы проведения налогового аудита является Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами» (одобренная Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 11 июля 2000 г., протокол №1).

В Методике дано следующее определение налогового аудита: это выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъектом налогов и других платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды [7].

Шешукова Т.Г. и Орлов Д.В. утверждают, что налоговый аудит – это «вид управленческой деятельности, сводящейся к независимому налоговому контролю и оценке налоговой отчетности на предмет полноты, достоверности и объективности отраженной в ней информации». В некоторой степени, это определение более краткое, по сравнению с приведенным выше, но оно также отражает все основные аспекты налогового аудита как процесса [42].

Налоговый аудит состоит из двух этапов (Рис. 6).

Рисунок 6. Этапы проведения налогового аудита

Составлено по: Методика аудиторской деятельности «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами»

Предварительная оценка включает в себя:

* общий анализ и рассмотрение элементов системы налогообложения экономического субъекта;
* определение основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
* проверка методики исчисления налоговых платежей;
* правовая и налоговая экспертиза существующей системы хозяйственных взаимоотношений;
* оценка документооборота и изучение функций и полномочий служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
* предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта [21].

Второй этап может осуществляться как по всем видам налогов и сборов, так и по конкретным начислениям в соответствие с аудиторским заданием.

Итогом налогового аудита становится выдача аудиторского заключения, в котором перечислены все найденные ошибки и даны рекомендации по их устранению.

В целом, можно сказать, что налоговый аудит является одним из наиболее эффективных методов управления налоговыми рисками, так как при проведение внутреннего налогового контроля специальным подразделением компании существует возможность упустить что-то важное из виду по невнимательности или из-за непонимания принципа действия конкретного процесса. С другой стороны, внешний налоговый аудит является объективной оценкой реального положения дел в компании, позволяет провести налоговую оптимизацию и уменьшить налоговые риски. Так как данный метод снижения налоговых рисков в России недостаточно развит и используется только на уровне крупных предприятий, внедрение его в практику в организациях, а также принятие новых законодательных норм по данному вопросу позволит компаниям не только с большей уверенностью осуществлять свои налоговые расчеты, но и укрепит всю национальную налоговую систему.

# **2.2. Инновационные способы налогового администрирования**

Федеральная налоговая служба применяет большое количество различных форм налогового контроля, для проведения которых используются новейшие способы налогового администрирования. В большинстве они способствуют реализации риск-ориентированного подхода, который в последнее время набирает популярность среди развитых стран мира.

В России этот подход используется для отбора лиц, в отношении которых будут осуществляться меры налогового контроля. Такой подход используется в связи с необходимостью повышения эффективности надзорных функций и поощрения соблюдения налогового законодательства. Критерии оценки не должны быть полностью прозрачными, чтобы у налогоплательщиков не возникло желания создавать видимость законной деятельность с целью попадания в установленные рамки, но при этом общие принципы должны быть четко обозначены, так как они помогут повысить налоговую дисциплину и поспособствовать выявлению налоговых рисков организации и управлению ими [39].

**2.2.1. Налоговый мониторинг**

Налоговый мониторинг – это одна из новых форм контроля, введенных Федеральной налоговой службой с 2015 года, в ходе которой налогоплательщик предоставляет удаленный доступ к своим данным налоговой инспекции, а именно, к информационным системам, бухгалтерской и налоговой отчетности, что позволяет снизить объем истребуемых документов, сократить налоговые риски налогоплательщика и повысить качество налогового администрирования. Такая систем позволяет оперативно решать спорные ситуации и уменьшать последствия налоговых рисков, а также предупреждать их возникновение на этапе планирования операций. Предметом налогового мониторинга является правильность исчисления и уплаты налогов и обязательных сборов. Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является один календарный год, его проверка осуществляется в течение одного года и девяти месяцев, то есть начинается 1 января указанного периода и продолжается до 1 октября следующего года [3].

Данный вид контроля осуществляется на основании решения о проведении налогового мониторинга, которое принимается после подачи налогоплательщиком заявления не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг. Форма такого заявления утверждена приказом ФНС России от 21.04.2017 № ММВ-7-15/323@. На данный момент, налоговый мониторинг не носит обязательный характер и осуществляется по желанию налогоплательщика с согласия налогового органа. Решение о проведении налогового мониторинга принимается налоговым органом до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

Однако не все компании могут воспользоваться данной системой. Налоговый кодекс устанавливает ряд требований, которые должны соблюдаться компанией, чтобы появилась возможность проведения налогового мониторинга (Рис. 7). При этом в первом критерии не учитываются налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через границы Таможенного союза. Например, при импорте товаров входной НДС не будет суммироваться.

Рисунок 7. Условия для проведения налогового мониторинга

Составлено по: НК РФ Статья 105.26. Общие положения о налоговом мониторинге

По всем показателям учитываются данные за календарный год, предшествующий году подачи заявления о проведении мониторинга. Налоговая инспекция может отказать в проведении налогового мониторинга, но обязана обосновать отказ с представлением соответствующих аргументов. Решение об отказе должно быть отправлено не позднее пяти дней с момента принятия этого решения. В качестве причин отказа может быть следующее:

* несоблюдение указанных выше условий;
* непредставление, либо неполное представление необходимого пакета документов;
* ошибки в регламенте взаимодействия между налоговой и налогоплательщиком;
* несоответствие применяемой организацией системы внутреннего контроля установленным требованиям к организации системы внутреннего контроля;
* иные причины, препятствующие проведению налогового мониторинга.

Налоговый мониторинг осуществляется следующим образом: налогоплательщик предоставляет доступ к своим информационным системам, а также направляет необходимые документы по требованию налогового органа, в ответ налоговый орган направляет мотивированное мнение, в котором разъясняет свою позицию по тому или иному вопросу, анализирует и оценивает риски налогоплательщика. Мотивированное мнение представляется в двух случаях: по собственной инициативе налогового органа (если обнаружена ошибка в исчислении или уплате налогов, страховых взносов и т.д.) или по запросу налогоплательщика (при возникновении спорных моментов, неясностей или чтобы удостовериться в правильности ведения налогового учета).

Поскольку у налогового органа в полном доступе имеются все данные налогоплательщика, нет необходимости в проведение камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговый мониторинг, в некотором смысле, замещает эти процедуры. Однако налоговые проверки могут быть проведены в следующих случаях в соответствии со ст. 88-89 НК РФ:

* подача декларации позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
* подача декларации по НДС с заявленной суммой налога к возмещению из бюджета, или декларация по акцизам с заявленной суммой акциза к возмещению из бюджета;
* представлена уточненная декларация, в которой уменьшена сумма налога к уплате в бюджет, или увеличена сумма убытка;
* досрочно прекращено проведение налогового мониторинга;
* налогоплательщиком не выполнено мотивированное мнение налогового органа.

В связи с этим, можно сделать вывод, что налоговый мониторинг – обоюдовыгодный вид партнерских отношений между налогоплательщиком и налоговым органом. Ниже представлены преимущества налогового мониторинга с позиции налогоплательщиков по мнению Н.А. Филлиповой и Т.А. Ефремовой [37]:

* Возможность ознакомиться с позицией налоговой инспекции в отношении тех или иных фактов финансово-хозяйственной деятельности;
* Возможность обратиться за разъяснением законодательных норм в налоговый орган в части толкования и применения;
* Выработка единых правовых позиций совместно с налоговым органом;
* Минимизация налоговых рисков;
* Замена налоговых проверок на налоговый мониторинг;
* Более успешное урегулирования налоговых споров на досудебном этапе.

Однако, как и любой метод минимизации налоговых рисков, налоговый мониторинг имеет свои отрицательные стороны. По мнению части налогоплательщиков, налоговый мониторинг существенно снижает возможности организации к применению различных схем, однако такая позиция довольно сомнительна, ведь налоговые органы вряд ли будут препятствовать оптимизации налогообложения и минимизации налоговых платежей в рамках закона, а все незаконные методы с большой долей вероятности и без налогового мониторинга будут отслежены и пресечены налоговой службой.

Предоставление доступа налоговому органу к собственным базам данных, а также информационное взаимодействие в течение всего периода проведения налогового мониторинга может потребовать от организации дополнительных затрат времени и труда. С другой стороны, работа налогового и бухгалтерского отделов компании будет значительно разгружена в конце отчетного периода, так как данные учета, необходимые для заполнения налоговой декларации будут проверяться на протяжении всего отчетного (налогового) периода.

Самый существенный недостаток, который можно выделить в данной системе, - это ее ограниченный круг действия, а именно, небольшая доля компаний, которая может воспользоваться предоставленной возможностью и перейти на режим налогового мониторинга. В связи с этим Председатель Правительства РФ Михаил Мишустин подписал концепцию развития системы налогового мониторинга в России. В соответствии с распоряжением Правительства Российской Федерации от 21.02.2020 № 381-р предусматривается поэтапное снижение порога критериев, необходимых для перехода на налоговый мониторинг. С 2022 года лимиты снижаются до следующих цифр:

* объем годовых доходов – 1 млрд руб.;
* совокупная стоимость активов - 1 млрд руб.;
* совокупная сумма исчисленных за год налогов, включая НДФЛ и страховые взносы, - 100 млн руб.

По прогнозам ФНС и Правительства количество потенциальных участников налогового мониторинга впоследствии принятия новых ограничений может возрасти до 3,9 тыс.

Таким образом, налоговый мониторинг в ближайшем будущем станет более доступным, вследствие чего вырастет эффективность его применения для налоговой службы. Для налогоплательщиков же это значит, что гораздо большее количество компаний смогут опробовать этот способ минимизации налоговых рисков.

**2.2.2. Автоматизированная информационная система «Налог-3»**

Автоматизированная информационная система ФНС России (АИС «Налог-3») представляет собой единую информационную систему ФНС России, обеспечивающую автоматизацию деятельности ФНС России по всем выполняемым функциям, определяемым Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506, в том числе прием, обработку, предоставление данных и анализ информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере полномочий ФНС России и предоставления информации внешним потребителям.

АИС «Налог-3» направлена на решение следующих задач [5]:

* обеспечение открытости налоговых органов для налогоплательщика, путем упрощения процедур его взаимодействия с ФНС России и перевода их в электронный вид;
* создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации;
* гарантированное соблюдение регламентных процедур налогового администрирования, качество и сроки их реализации;
* снижение текущих издержек налогового администрирования, в первую очередь за счет создания и внедрения электронной системы массовой обработки сведений, поступающих в налоговые органы;
* совершенствование процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления;
* обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику, в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов;
* обеспечение автоматизированного мониторинга деятельности ФНС России со стороны руководства налоговых органов;
* повышение качества контрольной работы, в том числе за счет комплексного использования единого информационного ресурса и подключения налоговых органов к новым внешним источникам информации;
* повышение качества принятия решений, анализа и прогнозирования за счет создания аналитических инструментов, позволяющих проводить анализ и прогнозирование налоговых поступлений с учетом макроэкономических показателей и внешних факторов;
* снижение трудозатрат налоговых органов на сбор, ввод, обработку и контроль форм налоговой отчетности;
* снижение трудозатрат налоговых органов на обеспечение межведомственного обмена информацией, освобождение налоговых органов от функций по приему, обработке и сортировке данных, поступающих от других ведомств;
* снижение трудозатрат налоговых органов на проведение расчетов, включая начисление налогов и контроль налоговой отчетности;
* переход от количественного к качественному анализу налогов, налоговой базы, в том числе в рамках совершенствования контрольной работы;
* обеспечение возможности внутреннего аудита результатов работы сотрудников территориальных налоговых органов и центрального аппарата ФНС России.

Пользователями АИС «Налог-3» являются все налоговые органы РФ, а также организации, подведомственные ФНС России. Система собирает следующую информацию о налогоплательщике:

* о руководителе организации, ее учредителях, подразделениях, филиалах;
* о банковских счетах и движениях по ним;
* о бухгалтерской отчетности, налоговых декларациях;
* об уставных документах, учетной и налоговой политике организации;
* о физических лицах;
* о связи с контрагентами;
* о судебных делах, участником которых является налогоплательщик;
* и другое.

Система не стоит на месте и постоянно развивается, приобретает новые функции и расширяет свои возможности. В ближайшее время разработчики планируют внедрить в программу возможности контроля внешнеэкономической деятельности фирмы, тем самым закрыв пробел в недостаточной осведомленности налоговых органов об операциях налогоплательщиков и снизив количество мошеннических налоговых схем [46].

Частью данной системы является функция «Личный кабинет», которая предоставляет налогоплательщикам более удобный формат общения с налоговым органом посредством дистанционной подачи налоговых деклараций, получение всех уведомлений в электронной форме, запрос информации в режиме онлайн и т.д.

Таким образом, программное обеспечение АИС «Налог-3» позволяет существенно сократить документооборот, повысить эффективность работы налоговой инспекции, в частности, отдела камеральных проверок, а также снизить трудозатраты. Большую роль программа играет в ходе выявления налоговых рисков налогоплательщиков, реализуя риск-ориентированный подход, который последнее время применяется налоговыми службами всех развитых стран.

**2.2.3. Автоматизированная система контроля за возмещением НДС «АСК-НДС»**

Данная система также основана на риск-ориентированном подходе, позволяет определить уровень налогового риска каждого налогоплательщика для дальнейшей концентрации налогового контроля на компаниях с наибольшим уровнем риска. Внедрение системы проходило в два этапа. Изначально функции программы были ограничены проверкой налоговых деклараций по возмещению НДС. Однако с 2015 года программа расширила свои возможности и теперь применяется для всех процедур налогового контроля правильности расчета и уплаты НДС. Система в автоматизированном режиме анализирует операции купли-продажи, которые налогоплательщики отражают в декларациях, путем зеркальной сверки информации о записях по счетам-фактурам, выявляет расхождения, которые возникают из-за несоответствия в счетах-фактуры налогоплательщика и его контрагентов, направляет требование о представлении дополнительных документов. В АСК НДС заложено более 80 критериев, использующихся для проверки компаний, которые позволяют создать «портрет» налогоплательщика, отражающий всю информацию о нем: сделки, контрагенты, результаты финансово-хозяйственной деятельности, а затем представить это в наглядной форме, разделив налогоплательщиков по уровням рисков на высокий, средний и низкий, пометив соответствующим цветом (красный, желтый, зеленый). При дальнейшей работе с этим налогоплательщиком налоговый инспектор будет либо тщательнее подходить к проверке, если это компания в «красной» зоне риска, либо анализировать только те операции, которые являются нестандартными и заслуживающими внимания. Помимо этого, есть возможность отразить всю цепочку контрагентов в виде схемы, которая выявит и укажет фирмы «однодневки», созданные для транзита денежных средств, и прочие фиктивные организации [26].

# **2.3. Минимизация риска выездной налоговой проверки**

Все существующие методы снижения налоговых рисков организации так или иначе сводятся к попыткам налогоплательщика избежать одного из видов налоговых последствий, а именно выездной налоговой проверки. Предмет выездной налоговой проверки — правильность исчисления и своевременность уплаты налогов налогоплательщиком (за период, не превышающий более 3 лет, предшествующих году проведения проверки). По итогам проведения ВНП составляется акт, в котором перечисляются все проведенные мероприятия, установленные налоговые правонарушения, выводы и предложения проверяющих. Проверяемое лицо имеет право в течение месяца оспорить положения акта и подтвердить свои выражения документами. На основании акта выносится решение налогового органа об дополнительных мерах налогового контроля, применении санкций в соответствие с НК РФ или отказа от привлечения к ответственности.

Одним из самых эффективных способов получения дополнительного налогового дохода считается проведение выездной налоговой проверки. Именно по этой причине налоговая инспекция стремится к достижению 100% результата. На данный момент она недалека от этого результата, ведь по данным Росстата примерно 98% выездных налоговых проверок заканчиваются в пользу налоговой инспекции. В таблице 3 показана выборка по двенадцати субъектам РФ с наибольшим количеством выездных налоговых проверок за 2018 год.

Таблица 3. Количество ВНП за 2018 год и доначисления по ним в тыс. рублей

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование субъекта РФ | Количество выездных налоговых проверок организаций | Доначисления по результатам выездных налоговых проверок, включая налоговые санкции и пени (тыс. рублей) |
| г. Москва | 1 634 | 124 100 855 |
| Московская область | 828 | 21 156 370 |
| Самарская область | 650 | 8 188 232 |
| Краснодарский край | 638 | 5 373 905 |
| Республика Башкортостан | 558 | 3 039 113 |
| Свердловская область | 479 | 3 656 811 |
| Нижегородская область | 450 | 5 133 728 |
| Ростовская область | 405 | 3 985 262 |
| Республика Татарстан | 362 | 6 470 419 |
| Кемеровская область | 322 | 4 451 845 |
| Челябинская область | 261 | 4 899 918 |
| г. Санкт-Петербург | 231 | 16 734 728 |

Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) за 2018 год  
URL: https://www.nalog.ru/rn01/related\_activities/statistics\_and\_analytics/forms/7401502/ (дата обращения 07.12.2019)

Исходя из таблицы можно сказать, что безусловными лидерами по количеству ВНП являются Москва и Московская область, что неудивительно, так как в этих двух субъектах концентрируется значительная доля всех существующих в России организаций. Также Москва и Санкт-Петербург занимают лидирующие позиции по показателю доначисления на одну ВНП по результатам выездных налоговых проверок, то есть эффективность одной ВНП в среднем составляет чуть больше 70 миллионов рублей (Рис.8). Именно по этой причине налоговая инспекция ищет возможности проводить ВНП как можно чаще, однако для получения разрешения на проведение ВПН надо удостовериться, что затраты, понесенные в связи с этим процессом, окупятся.

Рисунок 8. Доначисления на одну ВНП по результатам выездных налоговых проверок, тыс. руб

Составлено по: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) за 2018 год [51]

Для прояснения механизма работы налоговой инспекции по отбору налогоплательщиков для ВНП была разработана и утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@(ред. от 10.05.2012) "Концепция системы планирования выездных налоговых проверок". Согласно Концепции планирование выездных налоговых проверок - это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным [6]. Концепция была создана, в первую очередь, для того, чтобы сформировать единую систему планирования выездных налоговых проверок, состоящую из двенадцати критериев, доступных к ознакомлению всем налогоплательщикам; в свою очередь, это позволит повысить налоговую дисциплину и грамотность налогоплательщиков, что увеличит налоговые доходы государства и сократит «теневой» сектор.

Концепция состоит из 12 критериев, используемых налоговой инспекцией в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, актуализированных значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности и рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций по видам экономической деятельности, примеров ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. В соответствие с данными критериями налогоплательщик сам может оценить свою возможность попасть в список на ВНП. Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок. При этом организациям с высокой вероятностью рекомендуется самостоятельно исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств и уведомить об этом налоговую инспекцию. В Концепции представлена форма Пояснительной записки, которую необходимо направить в налоговый орган с описанием сложившейся ситуации, проведенных методов по снижению налоговых рисков и просьбой исключить из списка объектов, подлежащих выездной налоговой проверке.

В Концепции указаны следующие критерии:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

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

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

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

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Для критериев, учитывающих определенные количественные показатели (налоговая нагрузка, рентабельность, среднемесячная заработная плата и т.д.), в приложениях к приказу даны утвержденные Минфином значения. Отклонение от них приведет к повышенному вниманию со стороны налоговых органов, поэтому налогоплательщикам следует внимательно ознакомиться с ними и самостоятельно рассчитывать показатели с некоторой периодичностью. Подробнее о налоговой нагрузке, как базовом показателе, будет рассказано в следующей главе в разрезе отдельных видов экономической деятельности и субъектов РФ.

Таким образом, Концепция помогает налогоплательщикам не только оценить свою репутацию у налогового органа, но и самостоятельно отслеживать свою финансово-хозяйственную деятельность, чтобы она попадала в рамки установленных критериев. Но если компания не попадает под эти критерии, это не значит, что налоговая обязательно не включит ее в список ВНП, соблюдать осторожность и не участвовать в незаконных операциях и схемах все же стоит, чтобы не привлечь внимание надзорных органов. Также неверным является и та точка зрения, что, если компания попадает под какой-либо из критериев, это свидетельствует о наличие правонарушения. Вполне возможно, что специфика работы данной организации не попадает под эти критерии. В таком случае, налогоплательщик должен быть готов отстаивать свою позицию в налоговой инспекции.

Хотелось бы обратить внимание на двенадцатый пункт Концепции, в котором идет речь о ведении экономической деятельности организации с высоким налоговым риском, в частности, связанным с добросовестностью контрагентов. В Концепции даются следующие пояснения к тому, что относится к «высокому» риску, по мнению Министерства финансов РФ:

* отсутствие контактов руководства обеих сторон сделки при обсуждении условий контракта и его подписании;
* отсутствие документов, подтверждающих личность участвующих субъектов и (или) их полномочия;
* неполная или отсутствующая информация о фактическом местонахождении контрагента, его складов, баз и т.п.;
* отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ;
* прочие.

Обязанность по проверке своих контрагентов налоговая инспекция возложила на организацию, то есть компания при заключении сделки должна самостоятельно удостовериться в надежности контрагента, чтобы минимизировать свои риски. Однако налоговая всеми возможными способами старается помочь в проведении проверки, например, при помощи специально разработанного сайта Прозрачный бизнес (URL: https://pb.nalog.ru/index.html), который на данный момент находится в тестовом режиме, продолжает разрабатываться и расширять свои базы данных, но уже весьма полезен.

В информационном разделе «О сервисе» даны пояснения, какую именно информацию может получить заинтересованное лицо:

* информацию из Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей с возможностью получения выписки из реестра;
* информацию из Реестра дисквалифицированных лиц;
* информацию из Единого реестра субъектов малого и среднего предпринимательства с возможностью получения сведений из реестра;
* информацию из Государственного реестра аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц с возможностью получения выписки из реестра;
* информацию из Единого государственного реестра налогоплательщиков об иностранных организациях с возможностью получения сведений из реестра;
* информацию о многократном участии физического лица в организациях;
* информацию об адресах, указанных при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами;
* информацию о юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, в отношении которых представлены документы для государственной регистрации;
* информацию о публикации сообщений в журнале «Вестник государственной регистрации»;
* информацию о специальных налоговых режимах, применяемых организациями;
* информацию об участии организаций в консолидированной группе налогоплательщиков;
* о среднесписочной численности работников организации;
* о суммах, уплаченных организацией в календарном году налогов (сборов) и страховых взносов (без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза, сумм налогов, уплаченных налоговым агентом);
* о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации;
* о суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам (по каждому налогу и сбору, страховому взносу) организаций;
* сведения о налоговых правонарушениях организаций с указанием общего размера штрафа;
* информацию о юридических лицах, не представляющих налоговую отчетность более года;
* информацию о юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов, превышающую 1 000 рублей, которая направлялась на взыскание судебному приставу-исполнителю.

Для получения необходимых данных достаточно знать ИНН лица, а в некоторых случаях ФИО или конкретный адрес. При этом при выдаче информации, часть данных может быть отмечена «знаком внимания», который говорит о том, что следует обратить внимание на этот раздел. Для налогоплательщиков, которые обнаружили недостоверную информацию о своем бизнесе, есть возможность подать заявку для внесения корректировок. Таким образом, информацию из данного сервиса можно считать актуальной и достоверной, что определенно идет на пользу для успешного управления налоговыми рисками организации.

В целом, риск-ориентированный подход в России развит достаточно хорошо, российская налоговая система может конкурировать в этом плане с зарубежными системами. Однако для налогоплательщиков она остается достаточно скрытной: если в официальных нормативных документах указано двенадцать критериев, по которым осуществляется проверка, то в реальности их гораздо больше. Отсюда следует, что организации не имеют доступа к большей части информации, которая могла бы им помочь в управлении рисками, зато представляют себе общие ориентиры, задающие направление для успешного взаимодействия с налоговыми органами. В таком случае, более эффективными методами можно считать те, которые разрабатываются компанией самостоятельно.

Исходя из вышесказанного, можно сделать следующее заключение: способов минимизации налоговых рисков существует много, однако все они рассчитаны на организации, которые соблюдают нормы закона и не участвуют в противоправных налоговых схемах с целью уклониться от налоговых обязательств. Но, к сожалению, всегда остаются внешние факторы, бороться с которыми у организации нет возможности, поэтому их стоит только принимать в расчет. Для успешной налоговой оптимизации организации следует применять совокупность методов в зависимости от масштабов деятельности, потому что одни методы относительно недорогие, например, создание учетной политики для целей налогообложения с использованием доступных программных обеспечений, а другие потребуют больших затрат ресурсов, к примеру, проведение налогового аудита. Отсюда следует, что внедрение тех или иных методов зависит от возможностей каждой отдельной компании.

# **Глава 3. Анализ налоговой нагрузки и судебной практики в России**

# **3.1. Налоговая нагрузка как индикатор склонности к возникновению налоговых рисков у налогоплательщиков**

Налоговая нагрузка является объективным показателем напряженности бизнеса, связанной с уплатой налогов и обязательных платежей в пользу государства [36]. Закономерно, что чем больше налогов обязана уплатить компания, тем меньше ей хочется это делать, тем больше соблазна прибегнуть к мошеннической схеме ухода от уплаты налога, отсюда возникают повышенные налоговые риски и все возможные негативные последствия, которые они несут.

В российской практике расчета налоговой нагрузки долгое время не было единого определения данного показателя, да и понятия сами по себе разнились: часть авторов называли его «налоговой нагрузкой», часть «налоговым бременем», встречались также варианты «налоговый пресс», «налоговый гнет», «фискальная нагрузка» и другие.

Только в 2007 году после выхода Приказа ФНС России «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» в обиход прочно вошло понятие «налоговая нагрузка», однако определение этого понятия в приказе дано не было, поэтому до сих пор ученые по-своему трактуют это слово, однако наиболее полным и точным является следующее: налоговая нагрузка – это обобщенный качественный и количественный показатель, оценивающий влияние обязательных налоговых платежей и сборов в бюджет Российской Федерации на финансовое положение налогоплательщика. В упомянутом выше приказе приводится следующая формулировка, отражающая способ расчета налоговой нагрузки: «Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата)»[6].

Налоговая нагрузка компании = (1)

Приведенная формула расчета налоговой нагрузки (1) применяется на микроуровне, однако существует формула и для макроуровня (2), приведенная в Письме Минфина России от 01.07.2019 N 03-01-11/47990, которая характеризует «сумму всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих налоговых платежей за соответствующий период к величине внутреннего валового продукта (далее - ВВП) за аналогичный период». При этом расчет и на микроуровне, и на макроуровне можно проводить как в целом по всем отчислениям в бюджет, так и по отдельным видам налогов.

Налоговая нагрузка страны = (2)

На сайте Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) размещены данные, отражающие налоговую нагрузку (tax burden) по странам, рассчитанную как отношение всех налоговых поступления – налоги на доход, на прибыль, на имущество, косвенные налоги, страховые взносы, налоги с заработной платы и прочие – к валовому внутреннему продукту страны (GDP). Однако необходимо отметить, что ОЭСР рассчитывает нагрузку без учета неналоговых платежей, которые не регулируются законодательством о налогах и сборах, таможенных платежах или страховых взносах на обязательное государственное социальное страхование.

В начале данной работы была выведена гипотеза о том, что чем выше налоговая нагрузка в стране, тем больше интерес к теме налогообложения и налоговым рискам у исследователей, таким образом должна наблюдаться прямая зависимость между количеством статей и уровнем налоговой нагрузки. Если сопоставить данные, приведенные в таблице из Приложения 1 «Налоговая нагрузка стран ОЭСР за 2000-2018 гг», и Рисунок 2 «Распределение количества статей по странам за 2000-2020 гг», то можно заметить, что прямой зависимости не наблюдается (Рис. 9).

Рисунок 9. Сравнение налоговой нагрузки и количества публикаций.

Составлено по: данным ОЭСР [Приложение 1].

По количеству статей лидируют США и Россия, в то время как наибольшая налоговая нагрузка у исследуемых стран наблюдается у Франции, Дании, Бельгии, Швеции и т.д. (Рис. 10). При этом стоит отметить, что научные публикации американских ученых являются узконаправленными, так как они концентрируются, в основном, на отдельном аспекте налогообложения, который чаще всего является весьма специфическим, поэтому можно сказать, что для США данная тема является больше проявлением научного интереса, чем острой необходимостью в сокращении налогового бремени населения.

Рисунок 10. Страны ОЭСР с наибольше налоговой нагрузкой в 2018 году, %

Составлено по: данным ОЭСР [Приложение 1].

Налоговая нагрузка в РФ имела неоднозначную тенденцию за восемнадцать лет, но однозначно можно сказать, что, по сравнению со странами ОЭСР, в РФ уровень налоговой нагрузки на уровне средней налоговой нагрузки ОЭСР (Рис. 11), поэтому выводы о том, что в России интерес к теме налогообложения обусловлен высокой долей отчислений тоже неверен. Отдельно стоит отметить, что данные брались исходя из начисленных налогов, а не уплаченных, а одной из явных специфик российской экономики является высокая доля «теневого» бизнеса.

Рисунок 11. Уровень налоговой нагрузки в РФ за 2000-2018 гг., %

Составлено по: данным Министерства финансов и Федерального Казначейства [54], [58].

Уровень налоговой нагрузки напрямую отражает влияние налоговой системы на финансовое состояние каждого налогоплательщика, поэтому снижение налоговой нагрузки является одной из первостепенных задач Правительства. Исследователь И.А. Коростелкина выделяет следующие аспекты, для планирования которых необходимо рассчитывать налоговую нагрузку предприятия:

* выработка альтернативных управленческих решений в рамках инвестиционного проекта;
* выявление более выгодного вложения средств;
* рассмотрение эффективного размещения производства;
* анализ результатов деятельности при составлении бизнес планов на краткосрочный и долгосрочный периоды [28].

Существует большое количество различных методик расчета налоговой нагрузки, но все основные отличия базируются на следующих пунктах:

* совокупность налогов, включаемых в расчет (все или часть);
* состояние принимаемых в расчет налогов (начисленные или уплаченные);
* показатели в знаменателе, с которым сравнивают налоговые выплаты.

В части структуры налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, расхождение мнений ученых обосновано целесообразностью включения налоговых отчислений организации в качестве налогового агента, так как они являются по своей природе транзитными для налогоплательщика. Включение или невключение данных сумм зависит от цели расчета налоговой нагрузки.

Другой вопрос, который однозначно влияет на величину налоговой нагрузки, - момент учета налоговых платежей в расчетах: предполагаемые суммы (после начисления) или фактически уплаченные. В первом случае теряется та часть налоговых поступлений, которая, возможно, так никогда и не будет уплачена в бюджет по различным причинам (уклонение от уплаты, банкротство и т.д.). В ином случае, то есть при использовании фактических сумм, учитывается величина налоговых выплат, которая еще не поступила в бюджет, но была уплачена организацией. Тем не менее, оба варианта имеют право на существование.

Однако ключевым моментом является именно разница в показателях, которые ставятся в знаменателе. На практике зачастую применяются следующие показатели:

* выручка от реализации и внереализационные доходы;
* добавленная стоимость;
* валовая прибыль;
* чистая прибыль.

Чаще всего для повышения точности используют не одну формулу, а совокупность, на основе результатов которой и принимают управленческие решения. Однако в данной работе внимание будет сосредоточено на базовой методике, а именно методике Минфина, указанной выше, так как этот показатель не столько отражает реальное влияние налогов на финансовое состояние предприятия, сколько позволяет проанализировать налоговые риски организации при том или ином уровне [27].

Стоит напомнить, что налоговая нагрузка является одним из двенадцати критериев, указанных в Концепции выездных налоговых проверок, таким образом, непопадание в определенную границу может привести к тому, что к деятельности налогоплательщика будет проявлен повышенный интерес. В Концепции указана следующая формулировка, которая означает, что налогоплательщик ведет свою финансово-хозяйственную деятельность с высокими налоговыми рисками: «налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)». В Приложении №3 Концепции приводятся значения среднеотраслевой налоговой нагрузки, с которыми налогоплательщик может самостоятельно ознакомиться и сделать соответствующие выводы (Табл. 4). Налоговая нагрузка в данном случае посчитана без учета агентских налоговых платежей: налога на прибыль организаций с дивидендов, НДФЛ и страховых взносов.

Закономерно, что наибольшая налоговая нагрузка наблюдается в отрасли по добыче полезных ископаемых. Это связано с тем, что нефтегазовые доходы являются значимой статьей доходной части бюджета РФ, поэтому все силы направлены на то, чтобы получить как можно больше и закрыть дефицит бюджета, однако такая политика может значительно замедлить развитие страны, так как косвенно бремя от уплаты налогов переносится на потребителей услуг, в том числе и нефтегазовых. Это становится заметнее в последние годы после поднятия ставки по Налогу на добавленную стоимость. Поэтому в российской практике принято рассчитывать налоговую нагрузку с учетом Налога на добычу полезных ископаемых и без него для повышения достоверности.

Таблица 4. Среднеотраслевые значения показателя налоговой нагрузки по основным видам деятельности в 2018 году

|  |  |
| --- | --- |
| Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2) | Налоговая нагрузка, % |
|
| Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство | 4,1 |
| Добыча полезных ископаемых | 43,5 |
| Обрабатывающие производства | 7,1 |
| Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха | 6,7 |
| Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений | 8,9 |
| Строительство | 10,4 |
| Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов | 2,9 |
| Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания | 10,1 |
| Транспортировка и хранение | 6,5 |
| Деятельность в области информации и связи | 16,5 |
| Деятельность по операциям с недвижимым имуществом | 20,5 |
| Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги | 18,4 |

Составлено по: Приложение № 3 к приказу ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333@ [6]

С другой стороны, Федеральная налоговая служба осознает значимость данного показателя для налогоплательщика, поэтому в рамках сайта «Прозрачный бизнес» был размещен сервис «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки» (URL: https://pb.nalog.ru/calculator.html), который работает на базе информационно-аналитической подсистемы АИС «Налог 3». Сервис создан с целью предоставления налогоплательщикам, применяющим общий режим налогообложения, возможности сравнить свой уровень налоговой нагрузки со среднеотраслевым в разрезе регионов. ФНС России рекомендует применять полученную информацию для самостоятельной оценки своих налоговых рисков, а также направлена на информирование налогоплательщиков для повышения их налоговой дисциплины и грамотности.

Для получения среднеотраслевого уровня налоговой нагрузки необходимо указать следующие параметры: налоговый период, вид экономической деятельности и субъект Российской Федерации. При желании можно конкретизировать значения, уточнив особенности ведения бизнеса в зависимости от его географического расположения и размера бизнеса (микропредприятие, малое, среднее, крупное). Полученная информация будет подразделяться на виды налогов. Для проверки необходимо внести данные о сумме уплаченных налогов, в целом и по видам, а также сумму доходов. Калькулятор сравнит среднеотраслевые значения с фактическими и укажет отклонение от нормы.

Помимо налоговой нагрузки сервис дает информации о среднеотраслевых значениях рентабельности продаж и средней заработной плате. При отсутствии значений по выбранному виду экономической деятельности в данном субъекте РФ рекомендуется ориентироваться на показатели соседних регионов. Сервис дает информацию за налоговые периоды 2016-2018 гг. Система была внедрена в начале 2019 года и на данный момент работает в тестовом режиме, однако при использовании заметных недостатков выявлено не было. Значительное отличие системы от других баз данных, включающих в себя информацию по налоговой нагрузке, заключается в том, что в сервисе возможно получить данные только по одной отрасли или одному региону, а не выборку по нескольким. Таким образом, для сравнения нескольких моделей придется по каждой вносить данные. Однако сложно назвать это минусом системы, так как основная цель программы – расчет налогоплательщиком собственных показателей и проверка их соответствия.

Расчет налоговой нагрузки возможен по всем видам налогов отдельно и для всех видов налогообложения. В таблице 5 приведены формулы, позволяющие посчитать налоговую нагрузку по данным налоговых деклараций. Расчет налоговой нагрузки при ЕНВД нецелесообразен, так как налог платится фиксированный, в зависимости от физических показателей, при этом не зависит от величины доходов.

Таблица 5. Расчет налоговой нагрузки по отдельным налогам

|  |  |
| --- | --- |
| Налог/режим налогообложения | Формула |
| Налог на прибыль |  |
| НДС |  |
| УСН |  |
| ЕСХН |  |

Составлено по: Налоговый Кодекс РФ (часть вторая) [4].

Таким образом, можно прийти к выводу, что налоговая нагрузка является ключевым показателем, демонстрирующим вероятность возникновения налоговых рисков, в частности, возможности включения в список объектов для выездной налоговой проверки. Открытая публикация среднеотраслевых значений позволяет налогоплательщикам сократить эту возможность путем определения оптимальной величины уплаты налогов, тем самым выигрывают обе стороны: налогоплательщики повышают свою налоговую дисциплину, тем самым увеличивая приток налоговых доходов в бюджет, при этом улучшают свою репутацию у налоговых органов и снижают свои налоговые риски.

# **3.2. Анализ судебной практики по налоговым спорам в Краснодарском крае**

Система налоговых органов Краснодарского края состоит из 29 налоговых инспекций и Управления ФНС по Краснодарскому краю. Для проведения сравнительной характеристики с другими регионами с целью обоснования выбора субъекта были выбраны регионы, сумма начисленных налогов в которых превосходит сумму в Краснодарском крае. Краснодарский край по многим критериям попадает в ТОП 10 регионов благоприятных для исследования российской налоговой системы. Основные причины выбора данного субъекта РФ:

1. Краснодарский край является одним из «пилотных» регионов, в которых применяются нововведения в законодательстве в сфере налогообложения, например, курортный сбор;
2. В рейтинге по сумме начисленных налогов (Рис. 12) данный субъекта РФ располагается на девятом месте, при этом среди выбранных регионов он находится на третьем месте по качеству собираемости налогов (74%);

Рисунок 12. Регионы с наибольшими суммами начисленных налогов

Составлено по: данным Налоговой аналитики [51]

1. Регион находится на четвертом месте после Москвы, Санкт-Петербурга и Московской области среди выбранных субъектов по величине задолженности по налогам (Рис. 13);

Рисунок 13. Совокупная задолженность в бюджетную систему РФ по регионам на 01.01.2020 года

Составлено по: данным Налоговой аналитики [51]

1. Субъект находится на шестом месте по количеству камеральных налоговых проверок и на пятом месте по количеству выездных налоговых проверок (Табл. 6);

Таблица 6. Количество КНП и ВНП по состоянию на 30.04.2020 (ед)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Регион | Количество КНП | Количество ВНП |
| город Москва | 7847834 | 1785 |
| Ханты-Мансийский АО-Югра | 620661 | 50 |
| Ямало-Hенецкий АО | 207242 | 83 |
| город Санкт-Петербург | 3831905 | 105 |
| Московская область | 3342727 | 301 |
| Республика Татарстан | 1840126 | 164 |
| Красноярский край | 1357554 | 97 |
| Самарская область | 1524447 | 279 |
| Краснодарский край | 2244640 | 361 |

Составлено по: данным Налоговой аналитики [51]

1. Регион находится на четвертом месте по количеству судебных дел, в которых участвовала ФНС России за период с 01.01.2017 по 30.04.2020 гг (Табл. 7).

Таблица 7. Количество судебных дел в выбранных регионах по состоянию на 30.04.2020

|  |  |
| --- | --- |
| Регион | Количество судебных дел |
| город Москва | 3856 |
| Ханты-Мансийский АО - Югра | 565 |
| Ямало-Hенецкий АО | 87 |
| город Санкт-Петербург | 1963 |
| Московская область | 623 |
| Республика Татарстан | 335 |
| Красноярский край | 121 |
| Самарская область | 2635 |
| Краснодарский край | 1012 |

Составлено по: данным сервиса «Мой арбитр» [55]

Таким образом, если исключить крупные города Москву и Санкт-Петербург, по большинству критериев Краснодарский край является регионом с высоким показателем налоговых рисков и их последствий.

Для анализа судебных дел по Краснодарскому краю была проведена выборка с использованием сайта Картотека арбитражных дел (URL: http://kad.arbitr.ru/, дата обращения: 30.04.2020) за период с 01.01.2017 по 30.04.2020. Общее количество судебных дел с участием ФНС за указанный период – 1012. При помощи внутреннего фильтра из числа судебных дел были отобраны те, в которых Федеральная налоговая служба выступала в качестве истца или ответчика – 383 дела. Следующим этапом исследования было ознакомление с содержанием данных судебных дел.

Основными ошибками налогоплательщиков можно назвать следующие:

* Нет достаточных доказательств, подтверждающих правомерность применения льготы по налогу на добавленную стоимость налогоплательщиком (отсутствуют либо не предоставлены в срок необходимые документы);
* Регистрация в местах массовой регистрации юридических лиц;
* Включение в расходы по налогу на прибыль затрат без надлежащих документов;
* Применение новой кадастровой оценки по налогу на имущество в том периоде, в котором должна применяться предыдущая оценка;
* Отсутствие доказательной базы на отнесение данного вида работ, услуг или реализации товаров к освобожденным от уплаты НДС;
* Применение неправильных ставок при расчете налога на имущество;
* Непредставление документации при проведении камеральной и выездной налоговых проверок;
* Отсутствие проверки контрагентов на возможность осуществления условий контракта;
* Отсутствие документов, подтверждающих право на налоговый вычет по НДС;
* Неявка на допросы при проведении камеральной проверки;
* Невозможность подтвердить реальность проведения сделок;
* Фактическое неиспользование товаров в производстве или последующей перепродажи;
* Нарушение критериев при применении специальных налоговых режимов: ЕНВД, УСН, ПСН;
* Недостаточный мониторинг показателей деятельности компаний при нахождении на специальных налоговых режимах, как следствие, утраты льготы на освобождение от уплаты НДС;
* Нарушение сроков представления форм учета и отчетности;
* Предъявление к вычету НДС по товарам, использующимся для оказания экспортных услуг;
* Отсутствие счетов-фактура либо их ненадлежащее заполнение;
* Нарушение сроков или процедуры уплаты налогов;
* Неправильное исчисление акцизов;
* Недостаточно тщательное изучение законодательства: критерии, ставки, льготы и т.д.;
* Допущение технических ошибок: неправильное заполнение декларации, ошибки при отправке и т.д.

Отдельно можно выделить не ошибки налогоплательщиков, а скорее очевидные попытки уйти от уплаты налогов при помощи различных схем. Например, дробление бизнеса, включение в цепочку сделок фирм, явно неспособных к осуществлению условий контракта, заключение сделок со связанными сторонами и прочее. Особого внимания заслуживают несколько конкретных дел, включающих в себя наиболее часто встречающиеся спорные моменты, анализ которых поможет повысить налоговую грамотность компаний и как следствии предупреждения и пресечения мошеннических схем при ведении бизнеса.

3.2.1. Единый налог на вмененный доход (ЕНВД)

Как и любой другой способ оптимизации налогообложения, переход на ЕНВД сопровождается рядом налоговых рисков, среди которых можно выделить:

* необходимость отслеживания изменений в налоговом законодательстве с целью соответствия всем критериям и ограничениям данного режима, в противном случае, организация может выйти за границы и потерять право на применение ЕНВД;
* по причине того, что при ЕНВД не учитываются доходы организации, налогоплательщик, при наличии сезонности, например, может прогадать с эффективностью ЕНВД как специального режима налогообложения и заплатить больше, чем при других режимах, либо, в худшем случае, не иметь возможности заплатить налог, который необходимо платить даже при отсутствии выручки;
* региональные власти могут принять решение об отмене ЕНВД на данной территории, тогда организации придется сменить режим налогообложения.

Однако не все налоговые риски налогоплательщиков связаны с объективной стороной вопроса. Существуют мошеннические схемы с использованием ЕНВД, которые довольно легко отслеживаются налоговой. Чаще всего ЕНВД применяют для ухода от налогов и дробления бизнеса.

Подобная ситуация рассматривалась в суде Краснодарского края и Республики Адыгея [20]. Компания открыла на территории двух регионов 11 организаций в форме общества с ограниченной ответственностью, часть из которых была на УСН, другая – на ЕНВД. Учредителем всех юридических лиц был один и тот же человек, расчетные счета компаний находились в одном банке, осуществляли доступ к операционной системе «Банк-клиент» с одного статического IP-адреса, т.е. при осуществлении расчетов, управлении банковскими операциями организации использовали одно и то же стационарное техническое устройство (компьютер), право подписи в банковских документах одной организаций группы компаний предоставлялось работникам, оформленным в других организациях группы компаний, организации группы компаний регулярно оказывали друг другу финансовую помощь на пополнение оборотных средств, выраженную в виде предоставления беспроцентных денежных займов, а также беспроцентных денежных займов под видом оплаты за полуфабрикаты, а также находились в постоянном взаимодействии друг с другом.

Схема ухода от налогообложения была признана как «дробление бизнеса», решением налогового органа обществу были доначислены к уплате в бюджет налоги в общей сумме 10 081 051 руб., пени в размере 2 296 370,11 руб. Все вышеперечисленные организации фактически представляют собой одну организацию и регистрировались формально с целью соблюдения условий, позволяющих применять специальные налоговые режимы в виде УСН и ЕНВД, для минимизации налогового бремени.

В другом судебном деле также ЕНВД и УСН применялись одновременно: УСН применялась в отношении деятельности по сдаче в аренду имущества и производству обуви, а ЕНВД применялся предпринимателем в отношении деятельности по розничной торговле обувью, сумками, ремнями через объекты стационарной торговой сети (торговые залы) [8]. Однако использование ЕНВД по данному виду деятельности имеет ограничение в площади торгового зала не более 150 квадратных метров по каждому объекту организации торговли (пп. 6 и 7 п. 2 ст. 346.26 НК).

Налогоплательщик осуществлял свою деятельность по розничной торговле совместно в одном торговом помещении со своей супругой, которая осуществляла аналогичный вид деятельности. Налоговая инспекция сделала вывод о совместном ведении деятельности. Так оба супруга заключили договоры аренды с одной и той же организацией на одной территории, не разделенной на отдельные помещения, общей площадью 214 квадратных метров, что превысило допустимую норму по данному виду деятельности. Помимо этого, реализация продукции осуществлялась исключительно между супругами с целью дальнейшей перепродажи. Подобные схемы были осуществлены еще по одному адресу, где также превышен лимит по квадратным метрам. Текущий ремонт совместной площади осуществлялся только одним предпринимателем, установлено, что у обоих предпринимателей в каждом магазине имелась одна касса, один и тот же кассир, который числился в штате у обоих предпринимателей.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что деятельность велась совместная по реализации обуви с целью минимизации налоговых обязательств путем создания формальных условий соответствия требованиям для применения ЕНВД в спорных магазинах. Таким образом, налоговая пересчитала сумму налога по упрощенной системе налогообложения и доначислила налог вместе со штрафом и пени.

Режим налогообложения ЕНВД является настолько удобным и выгодным для налогоплательщиков, что применяется большинством организаций, попадающим под установленные в законодательстве критерии. Тем больше потеря для налогоплательщиков из-за отмены ЕНВД с 1 января 2021 года, ведь за этим последует рост налогового бремени малого и среднего бизнеса, большая часть организаций либо перейдет на УСН, как наиболее близкий специальный режим, либо «уйдет в тень». Маловероятно, что на смену придет другой льготный режим, поэтому налогоплательщикам уже сейчас надо готовиться к смене системы налогообложения и выбирать наиболее оптимальную для себя.

3.2.2. Упрощенная система налогообложения (УСН)

Как и ЕНВД упрощенная система налогообложения применяется отдельными организациями, которые попадают в установленные критерии. Организации, находящиеся на УСН платят меньше налогов, чем на основной системе налогообложения, но все же являются носителями общих налоговых рисков таких, как риск взыскания пени и штрафов при неправильном исчислении налогов и нарушении процедуры и сроков их уплаты, а также риск налоговой проверки. Однако данный режим налогообложения имеет свои специфические налоговые риски:

* риск утраты права на применение упрощенной системы налогообложения;
* несмотря на то, что компании, находящиеся на УСН, не являются плательщиком НДС, однако при выставлении счетов-фактуры с выделенным НДС, а также при участии в операциях в качестве налогового агента у организации появляется обязанность уплатить НДС, о чем часто забывают налогоплательщики.

Упрощенная система налогообложения является довольно популярным способом ухода от налогов, а именно дробление бизнеса.

В одном из судебных разбирательств: индивидуальный предприниматель находился на упрощенной системе налогообложения и обратился в суд с заявлением о несогласии с доначислением налога по общей системе налогообложения [19]. Налоговая инспекция доказала, что УСН применялась налогоплательщиком с целью незаконной минимизации налоговых обязательств путем дробления бизнеса. Предприниматель осуществлял деятельность по реализации кухонной мебели с использованием специальных налоговых режимов с целью формального соблюдения действующего законодательства, выразившегося в выводе из-под налогообложения доходов, полученных от реализации мебели с использованием взаимозависимых лиц, которые, в свою очередь, применяли налоговый режим в виде единого налога на вмененный доход.

Другим важным аспектом в судебных разбирательствах последних трех лет стал вопрос расчета страховых взносов при УСН по объекту «доходы минус расходы». По общему правилу уплачивается фиксированная сумма плюс 1% от суммы дохода налогоплательщика, превышающего 300 000 руб. за расчетный период (Ст. 430 НК РФ). В пункте 9 данной статьи указывается, что доход учитывается в соответствии со статьей 346.15 Кодекса.

В судебном деле описана следующая ситуация: индивидуальный предприниматель, применяющий специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения с объектом налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов, обратился в суд с целью вернуть излишне уплаченные страховые взносы [12]. Сумма полученных доходов составила 6 414 808 руб., сумма произведенных расходов составила 5 970 430 руб., отсюда налоговая база равна 444 378 руб. Налоговая инспекция рассчитала сумму страховых взносов исходя из суммы доходов, то есть 6 414 808 руб., в то время как налогоплательщик рассчитал с «чистого» дохода, а именно с налоговой базы в 444 378 руб. Налоговые споры по данному вопросу возникали достаточно часто.

Для решения спорной ситуации Суд обратился к Постановлению Конституционного Суда Российской Федерации № 27-П, в котором указано, что размер исчисляемых страховых взносов подлежит определению исходя из величины доходов, уменьшенных на величину расходов. Таким образом, предприниматель выиграл спор и вернул излишне уплаченные доходы.

Подобные споры возникали регулярно: за три налоговых периода в Краснодарском крае налогоплательщиками были выиграны несколько судебных дел, ситуация в других регионах аналогичная.

Исходя из вышесказанного, применение упрощенной системы налогообложения значительно сокращает налоговые риски организации, особенно, если учитывать наиболее часто встречающиеся спорные ситуации и стараться их избежать или минимизировать последствия от них. После отмены ЕНВД упрощенная система останется наиболее доступных и льготной из всех режимов, поэтому ее продолжат применять большое количество организаций и ИП, но не стоит забывать, что данная система является излюбленным способом ухода от налогов, поэтому налоговые органы продолжают пристально следить за налогоплательщиками на УСН.

3.2.3. Патентная система налогообложения

Патентная система налогообложения применяется организациями, которые осуществляют виды деятельности, в отношении которых возможно применение ПСН, а также имеющие среднюю численность наемных работников не более 15 человек. Данный режим подразумевает получение патента на осуществление одного из видов деятельности сроком до одного года. Налогом считается та сумма, которая уплачивается за патент.

Налоговые риски, которые возникают у налогоплательщиков при ПСН, в целом совпадают с применением УСН:

* потеря патента на вид деятельности;
* превышение установленных лимитов по критериям;
* отмена выдачи патента по осуществляемому виду деятельности на территории муниципального образования.

Данный режим налогообложения разрешено совмещать с другими режимами, например, УСН. Именно так осуществлял свою деятельность индивидуальный предприниматель из анализируемого судебного дела. Индивидуальный предприниматель обратился в суд с целью признания недействительным решение налоговой инспекции о привлечении к налоговой ответственности. Налогоплательщик не оплатил в установленный срок стоимость патента, что является поводом для отказа в применении данной системы [16].

По мнению налогоплательщика, после невозможности применения патентной системы налогообложения, он также утратил право на применение упрощенной системы и автоматически перешел на общий режим налогообложения. Руководствуясь этим, предприниматель подал налоговую декларацию по Налогу на добавленную стоимость с учетом налоговых вычетов. Однако поскольку ИП находился также на УСН, то налоговая по результатам камеральной проверки доначислила НДС, обосновав это тем, что налогоплательщики на УСН в отдельных случаях являются плательщиками НДС, но не имеют права применять вычеты. Таким образом, налоговый орган пришел к правомерному выводу о доначислении НДС.

Можно сделать вывод, что применение патентной системы не обладает высокими рисками при своевременной уплате стоимости патента, а также соблюдении указанных критериев. Основной минус заключается в том, что применять данную систему может ограниченное число организаций, поэтому как метод минимизации налоговых рисков рассматривать переход на ПСН не стоит. В данном случае больше подходит упрощенная система налогообложения.

3.2.4. Общая система налогообложения

Общая система налогообложения - наиболее часто встречающийся режим налогообложения, но и наиболее рисковый, так как существует большое количество нюансов, которые могут стать причиной налогового правонарушения. В частности, большинство судебных дел связано с правильностью исчисления и уплаты Налога на добавленную стоимость. Однако встречаются и другие налоги: Налог на имущество, Налог на прибыль, Акцизы, Налог на доходы физических лиц.

В правильности расчета налога на имущество существуют два основных момента: выбор правильной стоимости и соответствующей ставки. В двух аналогичных судебных делах использовалась кадастровая стоимость для расчетов, сложность заключалась в том, что с начала налогового периода применялась одна величина, но в январе стоимость была изменена в меньшую сторону. Соответственно, налогоплательщик рассчитал налог на имущество, исходя из новой кадастровой стоимости, с чем была не согласна налоговая инспекция, аргументируя тем, что в течение налогового периода должна применяться та стоимость, которая была утверждена вначале [13]. Однако судом был установлен факт несвоевременного внесения сведений в ЕГРН органами Росреестра. Выработанная судебная практика по схожим обстоятельствам подтверждает основной смысл части 7 статьи 3 НК РФ, в которой говорится, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности толкуются в пользу налогоплательщика. Применение налоговой ставки полностью зависит от вида деятельности, в которой применяется данное имущество. В первом судебном деле налогоплательщику удалось доказать, что применяемая ставка является правильной, однако во втором деле спор выиграла налоговая инспекция, убедив суд в том, что налоговая ставка, которая должна быть в расчетах, выше, чем используемая налогоплательщиком [18].

Налог на доходы физических лиц занимает ведущее место по собираемости в Краснодарском крае, поэтому от правильности его исчисления зависят налоговые поступления в бюджет. Судебных дел, сосредоточенных на расчете и уплате НДФЛ, немного, однако они все же встречаются, и порой налоговой инспекции приходится прибегать к специальным методам для начисления налога. В одном из таких дел идет речь об индивидуальном предпринимателе, который в ходе камеральной налоговой проверки не представил необходимые копии документов о расчете НДФЛ, сославшись на высокие расходы печати [15]. В связи с чем налоговая инспекция приняла решение рассчитать сумму налога одним из альтернативных методов. В первую очередь, налоговые инспекторы проверили возможность применения метода аналогии, опросив налогоплательщика и запросив данные у других территориальных органов, а также прибегнув к помощи базы данных СПАРК, однако выяснилось, что аналогичной организации со схожими показателями финансово-хозяйственной деятельности на территории субъекта нет. Исходя из этого, исчисление НДФЛ проводилось расчетным путем на основании информации, имеющейся у налоговой о налогоплательщике. Расчет доходов и расходов проводился на основании данных о выручке, полученной с использованием контрольно кассовой техники. При этом бремя доказательства соответствия расчётных доходов и расходов фактическим возлагается на налогоплательщика, так как именно он несет риски, связанные с возникновением у налоговых органов оснований для применения расчетного метода определения сумм налогов. Поэтому ведение документации и своевременное представление ее налоговым инспекторам в интересах самих налогоплательщиков.

Налог на прибыль часто становится «камнем преткновения» между организациями и налоговой инспекцией, что неудивительно, ведь за 2019 год данный вид налога находится на первом месте по сумме поступлений в консолидированный бюджет РФ (20%), но в разрезе регионов в Краснодарском крае он находится на втором месте после Налога на доходы физических лиц. Большая часть судебных дел в этой категории связана с неправомерным включением затрат в расходы по налогу на прибыль.

Так в судебном деле идет речь о юридическом лице, которому налоговой инспекцией по результатам выездной налоговой проверки были скорректированы суммы налога на добавленную стоимость и убытков от финансово-хозяйственной деятельности [9]. Налоговая инспекция аргументировала это тем, что документы, свидетельствующие о праве иностранных организаций на получение соответствующего дохода в виде дивидендов, не соответствуют Письму Минфина РФ от 07.08.2007 № 03-02-07/2-138, на что налогоплательщик справедливо заметил, что письма Минфина не являются нормативными правовыми актами, а только пояснениями, носящими рекомендательный характер. Помимо этого, организация включила в состав внереализационных расходов сумму начисленных процентов по договорам долгосрочных займов, в ответ на это налоговая инспекция отметила, что имеет место контроль (95,94%), поэтому в соответствие с п. 4 ст. 269 НК РФ предельный размер процентов, подлежащих включению в состав расходов, должен быть пересчитан исходя из коэффициента капитализации (доля величины непогашенной контролируемой задолженности в величине собственного капитала, соответствующего доле участия взаимозависимого иностранного лица, деленная на 3). Также был доначислен налог на дивиденды, который компания рассчитала по ставке 0%, исходя из Конвенции «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества», заключённой между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии» от 15 февраля 1994 года, однако из-за сложностей с признанием достоверности документов, налоговой инспекцией была пересчитана сумма налога по ставке 15% (пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ). Суд пришел к выводу, что организацией не был удержан и перечислен в федеральный бюджет налог на прибыль иностранных юридических лиц с выплаченных иностранному лицу доходов в виде процентов и дивидендов.

В другом судебном разбирательстве объектом спора стали включенные в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль затраты, связанные с выплатой агентского вознаграждения индивидуальным предпринимателям [10]. Из материалов дела следует, что организация для осуществления реализации продукции заключала договоры оказания агентских услуг с индивидуальными предпринимателями с целью поиска потенциальных клиентов. За оказанные услуги налогоплательщик выплачивает агентам вознаграждение за каждую тонну сельхозпродукции, фактически поставленной в адрес принципала организацией, поиск которой осуществлен агентом. Налоговая инспекция утверждает, что выплаты агентского вознаграждения являются неоправданными, агенты не оказывали агентские услуги, между указанными лицами существует взаимозависимость. В доказательство своих слов, налоговые инспекторы провели допрос руководителей и сотрудников контрагентов и выяснили, что агенты не связывались с ними для заключения договоров, однако суд не принял это в качестве доказательства, сославшись на то, что достоверность сообщенных сведений не была установлена, а опрошенные лица напрямую не занимаются деятельностью по поиску контрагентов. Налоговая инспекция заявляет, что одним из признаков налогового правонарушения является то, что величина фонда оплаты труда организации близка по сумме с агентским вознаграждением, а также отсутствие необходимых документов, которые подтвердили бы реальность заключенных сделок с участием агента. Однако судом отклоняются данные аргументы как безосновательные. Таким образом, суд пришел к выводу, что включение в состав расходов при расчете налога на прибыль сумм агентских вознаграждений является обоснованным.

Акцизы являются одним из наиболее редко встречающихся предметов налоговых споров, однако за исследуемый период было несколько дел по данному виду косвенных налогов. В одном из таких дел объектом налогообложения являлось производство бензинов неэтилированных [17]. Пункт 3 статьи 182 НК РФ гласит, что к производству приравниваются любые виды смешения товаров, если в итоге получается подакцизный товар, ставка по которому превышает ставку на товары, использованные в производстве. Исходя из материалов дела, налогоплательщиком утверждалось, что в процессе смешивания улучшалось качество старого нефтепродукта, а налоговая придерживалась противоположной точки зрения, что таким образом создавался новый нефтепродукт. Налоговая инспекция установила, что новый полученный товар в дальнейшем реализовывался на сторону, поэтому данный товар справедливо признала подакцизным и правомерно доначислила акциз.

Другим косвенным налогом, вызывающим большое количество налоговых споров, является налог на добавленную стоимость. Этот вид налога является одним из основных источников налогового дохода страны, а учитывая недавние изменения в налоговом законодательстве в части этого налога, а именно рост налоговой ставки с 18% до 20%, можно ожидать равно как увеличение поступлений по НДС, так и рост судебных процессов по исчислению и уплате налога.

В первом судебном деле рассматривается ситуация, когда налогоплательщик выполнил работы по ремонту дороги общего пользования и не уплатил НДС с этой операции в бюджет [11]. В пункте 1 статьи 146 НК РФ сказано, что капитальный ремонт с дальнейшим использованием объекта без передачи права собственности не признаются объектом налогообложения НДС. Описанная дорога является собственностью муниципалитета и, по заявлению налогоплательщика, единственным способом добраться до производственного объекта. Налогоплательщик утверждает, что работы выполнены на безвозмездной основе, передачи права собственности не было, поэтому данная операция не должна признаваться объектом налогообложения. Однако реализация товаров, работ, услуг безвозмездно также является объектом налогообложения. При таких обстоятельствах налогоплательщик должен доплатить НДС за проведенные работы по капитальному ремонту.

В другом судебном деле идет речь о фиктивном документообороте и необоснованной налоговой выгоде по НДС [14]. Деятельность компания попала сразу под большинство критериев из Концепции о проведении выездных налоговых проверок:

1. Налоги уплачивались в минимальных размерах, процент налоговых вычетов составил более 99%;
2. Договоры аренды с взаимозависимыми лицами;
3. Отсутствие материалов, продукции, оборудования для производства, хранения и транспортировки на складах;
4. Компания расположена по адресу массовой регистрации;
5. Непредставление запрашиваемых документов;
6. Все контрагенты, участвующие в цепочке движения денежных средств, имеют одни IP адреса, номера телефонов, адреса электронной почты;
7. Компании-контрагенты реорганизованы, организации-правопреемники имеют признаки номинальных организаций;
8. Денежные потоки имеют признаки кругового движения, а затем снимаются наличными денежными средствами одним и тем же лицом;
9. Организации имеют минимальную численность сотрудников, а также разовые выплаты заработной платы;
10. Организации либо не представляют налоговую отчетность, либо делают это с минимальными суммами налогов к уплате;
11. Состав руководителей и сотрудников один и тот же, попеременно смещающийся по всем компаниям;
12. Показания руководителей и сотрудников противоречат друг другу и прочее.

Однозначно можно сказать, что здесь представлена мошенническая схема, состоящая из цепочки фиктивных компаний, с целью ухода от уплаты налогов. Таким образом, совокупность доказательств, собранных налоговым органом, позволила доказать наличие налогового правонарушения.

В качестве итога анализа судебных дел в Краснодарском крае можно сказать, что изучение судебной практики может позволить налогоплательщикам сократить налоговые риски, избежав спорных ситуаций или же проанализировав их и продумав линию защиты в случае возникновения налогового спора. Помимо этого, архив судебных дел можно использовать для проверки своего контрагента, так как достаточно знать только ИНН, чтобы просмотреть всю базу и выяснить, была ли организация участником судебного процесса. В целом расширяющаяся база решений по налоговым спорам позволяет законодательным органам корректировать статьи Налогового Кодекса и других нормативно-правовых актов, закрывая пробелы в законодательстве.

# **Заключение**

Тема налоговых рисков в российской литературе пользуется популярностью в последние несколько лет, хотя в большей степени изучена только ее теоретическая часть: сформулированы понятия, общие принципы, классификация и т.д. При всем своем многообразии определений под налоговыми рисками в данной работе понимается возможность возникновения неблагоприятных последствий как результат действий или бездействий субъектов налоговых правоотношений.

Управление налоговыми рисками является одной из основных задач риск-менеджмента, так как даже небольшой просчёт может запустить цепную реакцию и повлечь за собой серьезные налоговые последствия. Именно поэтому каждой компании в процессе организации следует подумать над собственной системой управления, начав с формирования грамотной учетной политики для целей налогообложения.

Анализ налоговых рисков следует начинать с оценки деятельности компании в целом, ее экономического положения, а также ведения налогового учета, в частности. Обладая необходимыми знаниями, можно приступить к выявлению налоговых рисков, ранжированию их по основным видам классификации (по вероятности возникновения, субъекту, характеру последствий и т.д.) и минимизации их с помощью эффективных методов решения.

Факторов, вызывающих возникновение налоговых рисков, существует великое множество. Часть из них поддается управлению, другая – нет. Этот момент стоит учитывать при анализе рисков, иначе может сложиться необъективная точка зрения. Следует отметить, что наиболее значимыми факторами для налогоплательщиков, с точки зрения возможности управления ими, являются внутренние факторы, так как они, во-первых, поддаются контролю, а, во-вторых, полностью зависят от деятельности самой компании.

Так как налоговые риски организации являются комплексным объектом исследования, его стоит разделить на отдельные конкретные риски и принимать решения относительно каждого из них. При этом нельзя упускать из внимания общую картину, так как при концентрации исключительно на одной рисковой ситуации можно потерять связь этого риска с остальными. Реализация принятых решений должна осуществляться последовательно в зависимости от типа налоговых рисков, например, возможного ущерба или вероятности его возникновения.

Стоит отметить, что полностью избежать налоговых рисков в современном бизнесе невозможно. Связано это, в первую очередь, с часто меняющимся российским законодательством и неоднозначно трактующимися некоторыми его нормами. Помимо этого, требования к налогоплательщикам, в части организации деятельности, ведения налогового и бухгалтерского учёта со стороны контролирующих органов с каждым годом только растут. Тенденция проведения выездных налоговых проверок демонстрирует эффективность работы налоговых органов: количество выездных налоговых проверок сокращается, однако налоговые доначисления по выявленным правонарушениям растут.

Также существуют налоговые риски, возникающие в следствие форс-мажорных обстоятельств. Например, экономическая ситуация в мире в условиях пандемии привела к тому, что налоговые риски организаций многократно увеличились. Компании, пытающиеся сохранить бизнес любой ценой в непростых условиях, часто теряют контроль за соблюдением законодательства, тем самым, провоцируя ситуацию возникновения возможных налоговых рисков. Поэтому никогда не стоит забывать, что вести финансово-хозяйственную деятельность стоит из принципа осторожности.

Чтобы обезопасить себя в большей степени, налогоплательщик может прибегнуть к помощи сторонней аудиторской организации для проведения налогового аудита. По мнению авторов данной исследовательской работы, налоговый аудит является наиболее эффективным методом управления налоговыми рисками, так как он позволяет взглянуть на ситуацию с объективной стороны, без прямой заинтересованности в достижении каких-либо иных результатов, за исключением достижения оптимизации налоговой нагрузки предприятия. В связи с тем, что налоговый аудит не имеет достаточного законодательного закрепления, этот метод не развит до конца в России, однако, можно с уверенностью сказать, что в ближайшем обозримом будущем его популярность возрастет.

Помимо налогового аудита, для налогоплательщиков, относящихся к категории крупнейших, существует возможность воспользоваться налоговым мониторингом, как наиболее эффективным способом минимизировать налоговые риски. К сожалению, применить этот метод на данный момент может весьма ограниченный круг организаций, однако список в дальнейшем будет расширяться, тем самым налоговый мониторинг станет более доступным.

Налоговая нагрузка в Российской Федерации находится на среднем уровне, по сравнению с другими развитыми странами, что позволяет сделать вывод о том, что склонность к налоговым правонарушениям и уходу в «теневой» сектор экономики является больше спецификой экономики России, чем следствием высокой налоговой нагрузки. Большая часть проанализированных судебных дел свидетельствует о том, что стремление налогоплательщиков минимизировать свои налоговые платежи приводит к росту налоговых рисков и частоте привлечения к ответственности. Судебная практика дает понять, что налоговые органы и налоговая система в целом подстраиваются под изменения в экономике и налоговом законодательстве, аргументация налоговых инспекций совершенствуется на базе прошлого опыта, поэтому количество судебных дел, выигранных налоговой, растет, из чего можно сделать вывод, что возможность применения мошеннических налоговых схем у организаций значительно сокращается.

В целом, в рамках данной исследовательской работы, были изучены основные понятия по теме, проведена классификация налоговых рисков, выявлены факторы, оказывающие непосредственное влияние на величину налоговых рисков, проанализированы базовые методы управления рисками, в том числе продвигаемые налоговой службой, оценена налоговая нагрузка в стране и рассмотрена судебная практика по налоговым правонарушениям. В качестве основного вывода по работе можно сказать, что минимизация налоговых рисков в российских компаниях стоит одним из основополагающих аспектов, без которых сложно представить эффективное и прибыльное предприятие. Используя, так называемые «серые схемы» ухода от уплаты налогов, компании рискуют стать участником судебного процесса, ведь благодаря цифровизации экономики, становится все меньше возможностей обойти закон. Основная рекомендация по итогам данной работы для коммерческих организаций: использование легальных способов минимизации налоговых рисков с применением современных разработок, квалифицированных кадров и новейших технологий ведения бизнеса, нацеленных на достижение необходимого результата.

# **Список использованной литературы**

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] (дата обращения 10.05.2020)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2019) [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 07.12.2019) Ст. 132
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019, с изм. от 31.10.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 29.10.2019) [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 07.12.2019)
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 24.04.2020) [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 10.05.2020)
5. Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@ "Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")" [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 30.03.2020)
6. Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок" [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 30.03.2020)
7. Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами" (одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 11.07.2000 Протокол N 1) [Электронный ресурс] URL: https://consultant.ru/ (дата обращения 07.12.2019)
8. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 7 июня 2018 г. по делу № А32-44581/2017 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
9. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 22 октября 2019 г. по делу № А32-37495/2019URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
10. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 19 ноября 2019 г. по делу № А32-26020/2019 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
11. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 23 июля 2019 г. по делу № А32-15185/2019URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
12. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 29 июля 2019 г. по делу № А32-11002/2019 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
13. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 21 мая 2019 г. по делу № А32-5407/2019 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
14. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 12 марта 2019 г. по делу № А32-48160/2018 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
15. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 15 марта 2019 г. по делу № А32-32942/2018 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
16. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 17 октября 2018 г. по делу № А32-20664/2018 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
17. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 4 октября 2018 г. по делу № А32-19461/2018 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
18. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 28 октября 2019 г. по делу № А32-11654/2018 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
19. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 3 мая 2018 г. по делу № А32-51424/2017 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
20. Постановление Арбитражного суда Краснодарского края от 15 октября 2018 г. по делу № А32-46644/2017 URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JLRsNoSIgyN0> (дата обращения 10.05.2020) [Электронный ресурс]
21. Ахметшин, А.Ф. Налоговый аудит как отдельный элемент в системе общего аудита / А.Ф. Ахметшин // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. - 2014. - № 6. - С. 37-41.
22. Ашмарина, Е.М. О системе форм налогового права / Е.М. Ашмарина // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). - 2017. - № 8 (36). - С. 76-82.
23. Быков, А.А. Порфирьев, Б.Н. Об анализе риска, концепциях и классификации рисков / А.А. Быков, Б.Н. Порфирьев // Проблемы анализа риска. - 2006. - № 4. С. 319-337.
24. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: Теория и практика управления / Л.И. Гончаренко // Финансы и кредит. – 2009. - №2 (338). – С. 2-11.
25. Гончаренко, Л.И. Вишневская, Н.Г. Голишевский, В.И. Основные риски государства при изменении налогового законодательства в отношении крупнейших налогоплательщиков / Л.И. Гончаренко, Н.Г. Вишневская, В.И. Голишевский // Налоговая политика и практика. – 2016. - №4 (160). – С. 52-61.
26. Егоричев, А.В. Камеральный контроль деклараций по НДС: новые инструменты, этапы и алгоритмы действий налогоплательщика / А.В. Егоричев // Налоговая политика и практика. – 2016. - №3. – С. 45-49
27. Какаулина, М.О. Оценка и анализ фискальной нагрузки в российской Федерации: отраслевой аспект / М.О. Какаулина // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. – 2019. №46. – С. 189 – 205.
28. Коростелкина, И.А. Методика расчета налоговой нагрузки экономических субъектов / И.А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. №32 (326). – С. 41 – 51.
29. Кушу, С.О. Основы современного международного налогового права / С.О. Кушу // Научный вестник Южного института менеджмента. - 2017. - № 2. - С. 24-27.
30. Лысенко, И.В. Налоговые риски в деятельности коммерческих организаций: сущность и управление / И.В. Лысенко // Финансы, бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – №1. – С. 169-179.
31. Малкина, М.Ю. Балакин, Р.В. Оценка взаимосвязи риска и доходности налоговой системы в регионах России / М.Ю. Малкина, Р.В. Балакин // Экономика региона. – 2015. - №3. – С. 241-255.
32. Орлова, В.А. Козак, А.А. Развитие международного налогового сотрудничества с целью обеспечения налоговой безопасности государства / В.А. Орлова, А.А. Козак // Инновационное развитие экономики. - 2018. - № 6-2 (48). - С. 153-159.
33. Пансков, В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации / В.Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – №4. – 74-80.
34. Пенкин, П.В. Налоговые риски и возможности управления ими / П.В. Пенкин // Вестник Российского университета кооперации. – 2018. - №3 (33). – С. 64-71.
35. Троянская, М.А. Использование налогоплательщиков налогового аудита бухгалтерской и налоговой отчетности как элемента независимого налогового контроля / М.А. Троянская // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2019. - № 1 (26). - С. 337-340.
36. Турбина, Н.М. Косенкова, Ю.Ю. Налоговая нагрузка как показатель результативности налоговой политики России / Н.М. Турбина, Ю.Ю Косенкова // Социально-экономические явления и процессы. – 2017. №2. – С. 154 – 159.
37. Филиппова, Н.А. Ефремова, Т.А. Налоговый мониторинг как форма развития партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками / Н.А. Филиппова, Т.А. Ефремова // Налоговая политика и практика. – 2015. № 4 (148). – С. 75 – 77.
38. Халеcова, К.А. Налоговые комплаенс как способ обеспечения налоговой безопасности предприятия / К.А. Халезова // Технология текстильной промышленности. – 2016. – №2 (362). – С. 28-34.
39. Хашева, З.М. Серпков, Ю.В. Инновационные методы в налоговом администрировании / З.М. Хашева, Ю.В. Серпков // Экономика и предпринимательство. – 2016. № 3-2(68). – С. 195 – 199.
40. Цветков, В.А. Дудин, М.Н. Лясников, Н.В. Зоидов, К.Х. Cистема налогового контроля в Российской Федерации и пути повышения ее эффективности / В.А. Цветков, М.Н. Дудин, Н.В. Лясников, К.Х. Зоидов // Экономика и управление. – 2019. № 159. – С. 4 – 15.
41. Чухнина, Г.Я. Владимирова, К.В. Методика организации системы внутреннего налогового контроля / Г.Я. Чухнина, К.В. Владимирова // Финансы и кредит. - 2016. - № 21 (693). - С. 24-38.
42. Шешукова, Т.Г. Орлов, Д.В. Налоговый аудит как самостоятельное направление аудиторской деятельности / Т.Г. Шешукова, Д.В. Орлов // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. - 2011. - № 1 (8). - С. 62-70.
43. Abernathy, J. Finley, A. Rapley, E. Stekelberg, J. External Auditor Responses to Tax Risk / J. Abernathy, A. Finley, E. Rapley, J. Stekelberg // Journal of Accounting, Auditing & Finance. – 2019. – P. 1 – 28.
44. Akhmadeev, R. Morozova, T. Voronkova, O. Sitnov, A. Targets determination model for vat risks mitigation at B2B marketplaces / R. Akhmadeev, T. Morozova, O. Voronkova, A. Sitnov // entrepreneurship and sustainability issues. – 2019. № 7. – P. 1197 – 1216.
45. He, G. Ren, M. H. Taffler, R. R. The impact of corporate tax avoidance on analyst coverage and forecasts / G. He, M. H. Ren, R. R. Taffler // Review of Quantitative Finance and Accounting. – 2020. № 1. – P. 447 – 477.
46. Ovcharova, E. Tax Compliance in the Russian Federation, the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, and the United States of America: Forcing and Encouraging / E. Ovcharova // Russian Law Journal. – 2019. № 7. – P. 4 –54.
47. Rad, M. Shahbahrami, A. Detecting high risk taxpayers using data mining techniques / M. Rad, A. Shahbahrami // Conference: 2016 2nd International Conference of Signal Processing and Intelligent Systems (ICSPIS). – 2016. – P. 1 – 5.
48. Sayfieva, S. N. Shakhov, O. F. Nevm V. P. Taxation in the Context of Economic Security: Opportunities and Technologies / S. N. Sayfieva, O. F. Shakhov, V. P. Nevm // International Journal of Recent Technology and Engineering. – 2019. № 8. – P. 6089 – 6094.
49. Vakutin, N.A. Savina, Y.U. Salkova O.S. Formation of regulatory environment for returned leasing taxation in Russian federation / N.A. Vakutin, Y.U. Savina, O.S. Salkova // Smart Innovation, systems and technologies. – 2020. № 138. – P. 120 – 127.
50. [Электронный ресурс] Конструктор «Консультант Плюс». URL: https://cpcd.consultant.ru (дата обращения 06.12.2019)
51. [Электронный ресурс] Налоговая аналитика. URL: https://analytic.nalog.ru (дата обращения: 01.05.2020)
52. [Электронный ресурс] Онлайн-журнал «Бухгалтерские новости и статьи». URL: https://nalog-nalog.ru (дата обращения: 28.04.2020)
53. [Электронный ресурс] Онлайн-журнал «Налоги и бухгалтерия». URL: https://online-buhuchet.ru (дата обращения: 28.03.2020)
54. [Электронный ресурс] Министерство Финансов Российской Федерации. URL: https://www.minfin.ru/ru (дата обращения 10.05.2020)
55. [Электронный ресурс] Сервис «Мой арбитр». URL: https://kad.arbitr.ru (дата обращения: 01.05.2020)
56. [Электронный ресурс] Сервис «Прозрачный бизнес». URL: https://pb.nalog.ru (дата обращения: 20.04.2020)
57. [Электронный ресурс] Федеральная служба государственной статистики. URL: https://www.gks.ru/folder/11192?print=1 (дата обращения: 01.05.2020)
58. [Электронный ресурс] Федеральное Казначейство. URL: https://roskazna.ru (дата обращения: 01.05.2020)
59. [Электронный ресурс] Федеральная налоговая служба России. URL: https://www.nalog.ru/rn78/ (дата обращения 10.05.2020)
60. [Электронный ресурс] Scopus. URL: scopus.com (дата обращения 10.04.2020)
61. [Электронный ресурс] Web of Science. URL: webofknowledge.com (дата обращения 10.04.2020)
62. [Электронный ресурс] eLIBRARY.RU URL: elibrary.ru (дата обращения 10.04.2020)

# **Приложение 1.**

|  |  |
| --- | --- |
| Страна | 2018 год |
| Australia | 26,32\* |
| Austria | 42,18 |
| Belgium | 44,85 |
| Canada | 32,99 |
| Chile | 21,07 |
| Czech Republic | 35,28 |
| Denmark | 44,86 |
| Estonia | 33,24 |
| Finland | 42,66 |
| France | 46,09 |
| Germany | 38,19 |
| Greece | 38,74 |
| Hungary | 36,55 |
| Iceland | 36,69 |
| Ireland | 22,32 |
| Israel | 31,09 |
| Italy | 42,05 |
| Japan | 30,91\* |
| Korea | 28,42 |
| Latvia | 30,74 |
| Lithuania | 30,26 |
| Luxembourg | 40,05 |
| Mexico | 16,13 |
| Netherlands | 38,75 |
| New Zealand | 32,69 |
| Norway | 39,03 |
| OECD - Average | 34,26 |
| Poland | 35,03 |
| Portugal | 35,39 |
| Slovak Republic | 33,05 |
| Slovenia | 36,38 |
| Spain | 34,40 |
| Sweden | 43,93 |
| Switzerland | 27,94 |
| Turkey | 24,35 |
| United Kingdom | 33,54 |
| United States | 24,33 |
| RUSSIA | 33,46 |

Источник: OECD URL: https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm (дата обращения 10.05.2020)

\* рассчитано с использованием уравнения прогнозирования