

НАЛОГОВЫЕ РИСКИ ПРИ ВЕДЕНИИ БИЗНЕСА В РОССИИ

Ключевые слова: налоговые риски, налоговые проверки, методы оптимизации, налоговая выгода, налог на добавленную стоимость, контрагент, налоговая нагрузка, штрафные санкции, налоговая безопасность, управление рисками.

Налоговое законодательство не содержит четкого определения термина «налоговые риски». Открытие и расширение собственного бизнеса – дело непростое. Помимо идеи и большого желания заняться бизнесом нужны финансовые средства, вложение которых не всегда приносит выгоду. Риски при ведении бизнеса поджидают любого предпринимателя, не только начинающего, но и ведущего дело не первый год. Когда вкладываются финансы в какое-либо дело, риск присутствует всегда. Причинами возникновения налоговых рисков могут быть: часто меняющееся налоговое законодательство, в связи с чем бизнес не успевает вовремя осваивать меняющиеся правила игры; неисполнение (несвоевременное) исполнение налоговых обязанностей в порядке и сроки, предусмотренные Налоговым кодексом РФ; работа с недобросовестными партнерами; сделки между взаимозависимыми лицами (нарушение правил ценообразования по этим сделкам); минимизация налогов путем применения методов оптимизации, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Налоговые риски существуют не только для налогоплательщиков, но и для государства, что связано с возможным снижением налоговых поступлений, являющихся финансовой составляющей бюджета. В статье приведена классификация рисков, факторы, вызывающие налоговые риски в организации. Остается высоким уровень риска при работе с контрагентами, в связи с чем, несмотря на принятие ст. 54.1 Налогового кодекса РФ, сменившей концепцию получения необоснованной налоговой выгоды, значение проявления осторожности, осмотрительности при выборе контрагента не ослабевает. Автором приведены основные показатели контрольной работы налоговых органов за 2016–2019 гг.

Введение. Актуальность темы статьи вызвана тем, что ведение бизнеса в России всегда сопряжено с определенными рисками, особенно в нынешних экономических условиях, характеризующихся усилением экономических санкций со стороны Запада, игнорированием правил ведения торговли ВТО, негативным влиянием на экономику пандемии коронавируса и др.

Цель статьи – раскрыть сущность налоговых рисков, факторов, влияющих на уровень налоговых рисков, выделить критерии налоговых рисков на уровне хозяйствующего субъекта, методы управления налоговыми рисками.

При написании статьи использованы общепринятые в экономике методы: анализ, синтез, группировка, обобщение и др. Среди основных рисков для организаций и предпринимателей выделяется риск возможности назначения выездной налоговой проверки, возможные доначисления по итогам проверок сумм налогов и штрафных санкций. В статье приведены итоги контрольной деятельности налоговых органов за 2016–2019 гг.

Практическая значимость статьи и особый подход к рассмотрению вопроса связаны с тем, что налоговые риски на предприятии рассматриваются в

тесной взаимосвязи с экономической, в том числе, налоговой безопасностью хозяйствующего субъекта.

Выводы и рекомендации, содержащиеся в статье, могут быть использованы в практической деятельности хозяйствующих субъектов.

Налоговый риск можно определить как:

– риск переоценки налоговым органом налоговых последствий тех или иных хозяйственных операций, налоговые риски имеют место в ситуациях, когда требования законодательства игнорируются либо нарушаются;

– вероятность возникновения у организаций неблагоприятных правовых последствий в виде финансовых потерь из-за действий государственных органов вследствие неоднозначности правил ведения предпринимательской деятельности и налогообложения;

– риски неблагоприятных для предприятия налоговых последствий (назначение выездной налоговой проверки, приостановление операций по счетам в случае неуплаты налогов).

Главные характеристики налогового риска:

– отсутствие возможности благоприятного исхода события;

– высокий уровень субъективной оценки и возможность возникновения новых рисков, предусмотреть появление которых в момент принятия решения было невозможно или сложно;

– тесная связь с неопределенностью экономической и правовой информации.

«Возникновение налоговых рисков у бизнеса – явление, обусловленное прежде всего желанием налогоплательщика сэкономить на налогах законными или незаконными способами» [8].

«Налоговая выгода – уменьшение размера налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы, получение налоговой льготы, применение более низкой налоговой ставки. В ряде случаев налоговые органы могут выражать сомнение в обоснованности налоговой выгоды, что является также налоговым риском» [4].

Классификация рисков. Факторы, вызывающие налоговые риски в организации. Налоговые риски в зависимости от периода их возникновения, их видов и т.п. можно классифицировать следующим образом (табл. 1).

Таблица 1

Классификация рисков

Виды рисков	Характеристика рисков
Риски, наступающие	до возникновения спорной ситуации с налоговыми органами (например, если сделка совершена с недобросовестным контрагентом)
	в процессе проведения проверки (некачественная налоговая, юридическая консультация по вопросам налогообложения, несовершенство налогового законодательства)
	в процессе конфликта с налоговым органом (составление возражений на акт проверки, досудебное обжалование в вышестоящем налоговом органе, судебное разбирательство)

Окончание табл. 1

Виды рисков	Характеристика рисков
Риски на этапе споров с налоговыми органами	информационные (связаны с недостаточной информированностью, отсутствие арбитражной практики по спорному вопросу) процессуальные (вследствие недостаточности регулирования финансовых процессов в ходе осуществления коммерческой деятельности, возникают при нарушении сроков, правил) окружающие (возникают при различном толковании норм закона налоговыми органами и налогоплательщиками) репутационные (связаны с представлением оценочного характера в целом об организации)
по характеру возникновения	внешние (не зависят от деятельности организации, связаны с макроэкономическими факторами, приводящими к изменениям в налоговой сфере) внутренние (возникают в результате деятельности организации: переход на иную систему налогообложения, смена контрагента, изменение количества работников, изменение вида деятельности и т.п.)
по времени возникновения	текущие (имеют место в течение короткого времени и на ограниченной территории, например, несвоевременное представление декларации по налогу по истечении 10 дней после установленного срока может повлечь за собой приостановление операций по счетам организации) перспективные (нынешние действия организации могут вызвать негативные последствия в будущем, например, заключение длительных сроков по приобретению ценностей с сомнительными контрагентами могут привести к негативным последствиям в будущем)
риски налогового контроля	возможные доначисления налогов, штрафных санкций по итогам налоговых проверок (камеральных, выездных)
риски увеличения налоговых обязательств	повышение налоговых ставок, отмена или ограничение действия ряда налоговых льгот на законодательном уровне
риски правового характера	неопределенность налогового законодательства, различное толкование вводимых норм налоговыми органами и налогоплательщиками, разъяснения норм налогового законодательства финансовыми органами в пользу бюджета
риск на предприятии	непроявление должной осмотрительности при выборе контрагентов, умышленное уклонение от уплаты налогов с надеждой незамечания их налоговыми органами
Предсказуемые и непредсказуемые	
Систематические и несистематические	

Факторы, вызывающие налоговые риски в организации, можно подразделять на внешние и внутренние. К внешним факторам относятся:

1) информационные (налоговые проблемы контрагентов, изменение позиций налоговых, судебных органов по вопросам налогообложения, несвоевременное получение информации от финансовых органов);

2) экономические (незначительные масштабы финансово-хозяйственной деятельности, изменение состава налогоплательщиков, перечня налогов, налоговых ставок, размера штрафных санкций);

3) социальные (социальная политика, проводимая государством на определенном этапе развития).

Внутренние факторы:

1) организационные (недостаточная квалификация работников налоговых служб организаций, низкая осведомленность руководства хозяйствующего субъекта о налоговых рисках, низкий уровень внутреннего контроля);

2) технические (отсутствие налогового планирования, несовершенная технология учета и обработки налоговой информации и составления налоговой отчетности);

3) экономическая (затратность содержания работников налоговых служб или использования внешних налоговых аудиторов);

4) социальные (конфликт интересов собственника и менеджмента организации).

Критерии налоговых рисков на предприятии. Наличие признаков ведения бизнеса с налоговыми рисками для налогового органа является основанием для инициирования процедуры проведения выездной налоговой проверки. В приказе ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (в ред. от 10 мая 2012 г.) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»¹ содержится перечень основных критериев оценки налоговых рисков. Этот перечень не только не закрыт для налогоплательщиков, но и, наоборот, рекомендован им для самостоятельного использования (табл. 2).

Таблица 2

Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

Критерии	Пояснения
1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)	Данные налоговой нагрузки обновляются ежегодно. Показатель зависит также от метода, применяемого при расчете налоговой нагрузки
2. Отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов	Безусловно, убытки не всегда означают завышение себестоимости (в случаях инвестирования в новые проекты, освоения новой продукции и т.п.)
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	Имеются в виду вычеты по НДС, если они превышают 89% от сумм НДС, предъявленных покупателю продукции
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)	Расходы превышают доходы не только вследствие завышения затрат (например, изготовление опытной продукции)
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ	Отклонения от среднеотраслевого уровня могут свидетельствовать о том, что налогоплательщик оптимизирует НДС/И и страховые взносы, выплачивая неофициальную заработную плату
6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	Пример: «упрощенец» в течение нескольких лет показывает численность 99 человек (при предельном значении численности для применения УСН в количестве 100 человек)

¹ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333(а) (в ред. от 10 мая 2012) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 09.12.2020).

Окончание табл. 2

Критерии	Пояснения
7. Отражение ИП суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	Целью предпринимательской деятельности является извлечение прибыли
8. Построение ФХД на основе заключения договоров с контрагентами – перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)	Пример: товар, прежде чем попасть конечному покупателю, проходит через несколько посредников, являющихся взаимозависимыми лицами
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.	Имеется в виду непредставление пояснений на требование налогового органа, направленное при проведении камеральной налоговой проверки декларации
10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)	Этот способ налогоплательщик применяет с целью ухода от возможности попасть в план выездной налоговой проверки
11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики	В план проверок включают организацию, у которой рентабельность продаж (продукции) меньше по данному виду деятельности
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском	Критерий введен с принятием постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»

Также существуют неформальные критерии отбора налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок. Например, подача декларации по НДС к возмещению. «Конечно, возмещение НДС не является критерием для назначения выездной проверки и это абсолютно законная операция. Тем не менее сумма возмещенного налога является одним из показателей эффективности для каждой инспекции. Результат – доскональные проверки компаний, претендующих на получение налога из бюджета с целью отказать. Соответственно, данная операция косвенно усиливает налоговые риски, поскольку вызывает предвзятое отношение налоговых инспекторов к налогоплательщикам» [3].

При проведении камеральной налоговой проверки декларации по НДС налоговые органы используют специальную программу «АСК НДС-2». «Она сопоставляет данные по одной операции, и в случае, если они не совпадают, формируется автоматическое требование по разрыву, который сигнализирует о завышении налоговых вычетов покупателем или занижении суммы налога к уплате продавцом. По таким требованиям осуществляются мероприятия налогового контроля по всей цепочке контрагентов. Система АСК НДС показывает низкий, средний и высокий налоговый риск [2].

Некоторые налоговые риски организация может оценить самостоятельно. Например, самостоятельно рассчитать уровень налоговой нагрузки в организации и оценить вероятность включения организации налоговым органом в план проведения выездных налоговых проверок на будущий период. При этом следует иметь в виду, что ФНС России расчет налоговой нагрузки ведет по общепринятой методике МФ РФ, в соответствии с которой уровень налоговой нагрузки (НН) представляет собой отношение всех уплаченных организацией налогов к выручке, включая выручку от прочей реализации:

$$\text{НН} = \left(\frac{\text{НП}}{\text{В}} + \text{ВД} \right) \cdot 100\%,$$

где НП – общая сумма всех уплаченных налогов; В – выручка от реализации продукции (работ, услуг); ВД – внереализационные доходы.

По нашему мнению, учет в составе уплачиваемых организацией налогов НДС, удерживаемого из доходов налогоплательщика, а также НДС, предъявляемого покупателю сверх цены продукции, а не уплачиваемого за счет выручки, и деление всей суммы налогов на выручку от реализации продукции вызывают сомнения, искажается реальная величина показателя «налоговая нагрузка».

Факт завышения вычета НДС сверх 89% также является одним из оснований для назначения на предприятии выездной налоговой проверки. «Установление предельного размера вычета противоречит положениям ст. 171 и 172 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ)¹, в соответствии с которыми вычеты сумм налога производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении товаров (работ, услуг), при соблюдении трех условий. НК РФ не устанавливает какой-либо норматив для принятия к вычету суммы “входного” НДС. Чтобы “уложиться” в установленный ФНС России норматив вычета (89,0%), товар должен быть продан с наценкой не менее 11,2% (1:89 × 100%). То есть ФНС России “навязывает” налогоплательщику указанный размер наценки, что противоречит принципам ведения предпринимательской деятельности в стране» [5].

Особый риск вызывает у налогоплательщика выбор контрагента (поставщика – продавца или покупателя).

Для поставщика работа с покупателями по принципу постоплаты всегда вызывает коммерческие риски: отгруженный товар покупателем не оплачивается, в результате чего нет ни товара, ни денег. Ситуацию исправит только работа по 100%-ной предоплате.

Для покупателя работа с поставщиком по принципу предоплаты также сопряжена с хозяйственным риском: компания заказала товар, оплатила, но сделка не состоялась, в результате чего нет ни денег, ни товара. В данной ситуации возникнут проблемы с учетом расходов в налоговом учете при расче-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671.

те налога на прибыль с принятием к вычету суммы «входного» НДС (так как товар не оприходован).

Кроме того, приняв к вычету по счету-фактуре, полученному от поставщиков, сумму «входного» НДС, налогоплательщику могут отказать в вычете НДС в случае, если налогоплательщик не смог доказать реальность сделки по приобретению ценностей от поставщиков, обвинив в получении необоснованной налоговой выгоды в соответствии с положениями постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г.¹

Что касается 12-го критерия «Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском», ст. 54.1 НК РФ, принятой Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»², провозглашен совершенно новый подход к вопросам формирования налоговой базы. «Подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ предусматривает право налогоплательщика уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль и принять к вычету сумму “входного” НДС, если обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону. Очень важно закрепить положение о том, что налогоплательщик не отвечает за контрагента» [1].

С принятием указанной статьи положения постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г. в дальнейшем не должны применяться, в том числе, и понятия должной осмотрительности и недобросовестности. В последней редакции ст. 54.1 НК РФ понятия «должная осмотрительность» нет, однако складывающаяся судебная практика продолжает поддерживать необходимость проявления должной осмотрительности при выборе контрагента, тем более, если с данным контрагентом организация заключает договор на поставку товара, продукции впервые. Во главу угла встает реальность осуществления поставщиком финансово-хозяйственной деятельности и его способности самостоятельно исполнить обязательство по сделке.

Компания должна иметь подтвержденные документально доказательства следующих фактов:

- договор выполняется тем лицом, с которым он заключен;
- основная цель сделки не состоит в неуплате или возврате сумм налога.

Критерии нормальной сделки:

- фактически и документально партнеры сделки совпадают, они не являются вымышленными лицами;
- сделка в качестве своей цели имеет получение экономической выгоды;
- контрагент обладает необходимыми для исполнения обязательств по сделке ресурсами (материальными, трудовыми, производственными).

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс: сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894.

² О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: Фед. закон от 27.12.2018 г. № 546-ФЗ [Электронный ресурс] // Консультант Плюс: сайт. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314677.

Таким образом, осмотрительность при выборе контрагентов остается одним из важнейших условий успешного ведения бизнеса. С помощью данного сервиса налогоплательщик может ознакомиться сведениями о компаниях-партнерах, имеющихся в ЕГРЮЛ, узнать, не находится ли контрагент на стадии ликвидации, не значится ли руководитель в списке дисквалифицированных лиц, не является ли поставщик «фирмой-однодневкой», зарегистрированной по адресу «массовой» регистрации.

Налоговый риск и налоговая безопасность. Управление налоговыми рисками. Оба понятия взаимосвязаны: налоговая безопасность предполагает постоянную работу над снижением налоговых рисков и обеспечением полноты уплаты налогов при условии абсолютной защищенности финансового состояния предприятия на законодательном уровне с целью увеличения собственных средств.

Налоговая безопасность на уровне организации подразумевает проведение комплекса мер по оптимизации налоговой нагрузки для создания гарантий нормальной работы внутри компании в меняющейся налоговой сфере.

Основу безопасности на уровне организации составляют:

- правильная оценка имеющихся налоговых рисков;
- проведение налогового аудита;
- повышение уровня организации учетных процессов внутри предприятия;
- обеспечение высокого качества операций по фиксации актов хозяйственной деятельности в налоговом учете.

Для бизнеса главным направлением обеспечения безопасности в сфере налогообложения является снижение числа претензий от налоговых органов до минимума. Для государства главной задачей становятся получение гарантий в стабильных налоговых поступлениях и успешное развитие хозяйствующих субъектов.

Наибольшим рискам подвергаются:

- кризис неплатежеспособности, который может стать причиной неуплаты налогов;
- отсутствие стабильного роста экономики (спад ВВП);
- высокая доля теневого сектора;
- практика применения «серых» схем уклонения от уплаты налогов;
- несогласованность действий региональными и федеральными органами власти по вопросам налогообложения.

«Государство, разрабатывая и реализуя свою налоговую политику, решает задачу формирования сбалансированного механизма функционирования налоговых отношений, адекватного экономическим условиям и позволяющего не только обеспечивать поступление налогов в доходную часть бюджетов всех уровней, но и стимулировать деловую активность экономических субъектов. Стимулирование предпринимательской инициативы рассматривается как ключевой фактор обеспечения устойчивого роста экономики, сокращения безработицы и повышения благосостояния. Поэтому именно налоговая государственная политика в значительной мере обуславливает безопасность, развитие и рост национальной экономики» [3].

Управление налоговыми рисками включает проведение следующих мероприятий:

- исключение действий, вызывающих появление риска (например, не заключать сделки сомнительного характера), работа только с проверенными, надежными контрагентами;
- принятие мер по снижению риска путем изучения возможных последствий риска, масштабности и критичности для организации;
- документальное сопровождение всех сделок;
- использование вступивших в силу решений судов в качестве прецедента при разрешении налоговых споров;
- следование в вопросах определения налоговых баз и итоговых сумм налоговых платежей правилам, не выходящим за рамки действующего законодательства;
- соблюдение соответствия цифровым показателям, считающимся у налогового органа приемлемыми для налога/расхода определенного вида;
- систематическое проведение анализа результатов деятельности и ее налоговых последствий;
- в целях исключения возможности попасть в план выездных налоговых проверок проведение комплексного анализа сведений о контрагентах.

Основные задачи риск – менеджмента:

- сбор и хранение информации об изменениях в налоговом законодательстве;
- определение совокупности факторов налоговых рисков для компании;
- разработка программы мероприятий по снижению уровня налоговых рисков.

Показатель контрольной работы налоговых органов. Показатели администрирования налогов рассмотрим на основании данных Сводного налогового паспорта РФ, составляемого ФНС России ежегодно по итогам контрольной работы налоговых органов (табл. 3).

Таблица 3

Основные показатели контрольной работы налоговых органов за 2016–2018 гг. [7]

Показатели	2016	2017	2018	2018 г. к 2016 г., %
Количество юридических лиц в ЕГРЮЛ, ед.	4 553 818	4 371 335	4 069 375	89,4
Количество ИП, ед.	3 584 178	3 696 127	3 835 751	107,0
Количество субъектов МСП, ед.	5 542 782	5 922 420	6 041 195	109,0
Всего налоговых проверок, ед.	40 003 998	55 879 449	67 903 348	169,7
Из них выявивших нарушения, ед.	2 280 226	3 033 686	3 544 875	155,5
Доначислено по проверкам, млн руб.	451 805,3	371 148,1	363 227,8	80,4
То же на 1 проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	198,1	122,3	102,5	51,7
<i>Выездные налоговые проверки (ВНП)</i>				
Количество ВНП, ед.	26 043	20 163	14 152	54,3
Из них выявивших нарушения, ед.	25 796	19 778	13 838	53,6

Окончание табл. 3

Показатели	2016	2017	2018	2018 г. к 2016 г., %
Доначислено, млн руб.	352 056,9	309 974	307 568,2	87,4
То же на 1 проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	13 647,7	15 672,7	22 226,3	162,9
Количество ВВП организаций, ед.	22 594	17 563	12 538	55,5
Из них выявивших нарушения, ед.	22 402	17 337	12 267	54,7
Процент выявивших нарушения	99,2	98,7	97,8	98,6
Доначислено организациям, млн. руб.	340 898,4	301 200,0	299 883,1	88,0
То же на 1 проверку организаций, выявивших на- рушения, тыс. руб.	15 217,3	17 373,2	24 446,3	160,6
<i>Камеральные налоговые проверки (КНП)</i>				
Количество КНП, ед.	39 977 955	55 859 286	67 889 196	169,8
Из них выявивших нарушения, ед.	2 254 430	3 013 908	3 531 037	156,6
Доначислено, млн руб.	99 748,3	61 174,1	55 659,6	55,8
То же на 1 проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	44,2	20,3	15,8	35,7

Как следует из данных, приведенных в табл. 3, в 2018 г. по сравнению с 2016 годом:

- количество ЮЛ в ЕГРЮЛ уменьшилось на 10,6%;
- количество ИП увеличилось на 7,0%;
- количество субъектов МСП увеличилось на 9,0%.

За указанный период количество проведенных налоговых проверок увеличилось на 69,7%, в том числе количество КНП – на 69,8% при снижении количества ВВП на 45,7%, при этом доля ВВП в общей сумме проверок снизилась с 0,06 до 0,02%. Сумма доначислений по всем налоговым проверкам уменьшилась с 451 805,3 млн руб. до 363 227,8 млн руб., или на 19,6%, сумма доначислений на 1 проверку, выявившую нарушения, со 198,1 тыс. руб. уменьшилась до 102,5 тыс. руб., или на 48,3%.

Наиболее эффективными остаются выездные налоговые проверки: при снижении их количества с 26 043 до 14 152 единиц, уменьшении доначислений с 352 056,9 млн руб. до 307 568,2 млн руб. (или на 12,6%) доля доначислений на ВВП увеличилась с 77,9% до 84,7% (или на 8,7%). Сумма доначислений на 1 ВВП, выявившую нарушения, с 13 647,7 тыс. руб. увеличилась на 62,9% и составила в 2018 г. 22 226,3 тыс. руб.

Количество ВВП организаций за указанный период уменьшилось с 22 594 до 12 538 единиц (или на 44,5%), сумма доначислений по ВВП организаций уменьшилась с 340 898,4 млн руб. до 299 883,1 млн руб. (на 12,0%), при этом сумма доначислений на 1 ВВП организаций, выявившую нарушения, увеличилась с 15 217,3 тыс. руб. до 24 446,3 тыс. руб. (или на 60,6%).

При увеличении количества КНП на 69,8%, из них выявивших нарушения на 56,6%, сумма доначислений по КНП уменьшилась с 99 748,3 млн руб. до 55 659,6 млн руб. (или на 44,2%), что привело к резкому уменьшению суммы доначислений на 1 КНП, выявившую нарушения с 44,2 тыс. руб.

до 15,8 тыс. руб. (или на 64,3%). Доля доначислений по КНП в общей сумме доначислений снизилась с 22,1% в 2016 г. до 15,3% в 2018 г.

В 2019 г. проведено 9334 налоговые проверки, из них результативными были 8977 проверок (96,2% от общего количества), проверками доначислены налоги на 212,0 млрд руб., пеней и штрафов на 88,9 млрд руб., всего – 300,9 млрд руб. «При этом доля организаций в этих значениях является определяющей: 7909 эффективных проверок (88,1% от общего количества), доначислено налогов, пеней, штрафов на 296,4 млрд руб. (98,5% от общей суммы)» [6].

Сумма доначислений на 1 проверку составила 33,5 млн руб. Увеличение связано с увеличением роли предпроверочного анализа.

В 2019 г. проведено 68 802 102 КНП, по итогам 2 447 065 проверок (что составляет 3,9% от общего количества) выявлены нарушения, повлекшие доначисление налогов на 21,5 млрд руб., а также пеней и штрафов на 16,2 млрд руб., всего на 37,7 млрд руб. Результативность 1 КНП составила 15,4 тыс. руб. (в 2018 г. – 15,8 тыс. руб.). Судами разрешено в пользу налоговых органов в 2017 г. 80,3%, 2018 г. – 82,6%, 2019 г. – 85,4% обращений налогоплательщиков в суды, сумма выигрыша налогоплательщиков, соответственно, составила 191,5; 168,7 и 134,3 млрд руб. При этом более половины проверенных налоговыми органами налогоплательщиков продолжает не соглашаться с пересмотром своих налоговых обязательств и обращаются в суды.

Наметившиеся в 2019 г. расхождения в подходах судов и налоговых органов к применению ст. 54.1 НК РФ, сменившей концепцию «необоснованной налоговой выгоды» в качестве наиболее распространенного основания для налоговых доначислений, скорей всего, будут только способствовать увеличению количества обращений налогоплательщиков за судебной защитой от налоговых претензий.

Выводы. В последнее время условия ведения бизнеса в России усложняются, что вызвано усилением налогового администрирования, постоянно меняющимся налоговым законодательством. Риск возникает не только из-за желания налогоплательщика сэкономить на налогах, в большей степени риск связан с внешним фактором – контрагентом. Введение в НК РФ ст. 54.1 взамен необоснованной налоговой выгоды не изменило судебную практику в части необходимости проявления осторожности, осмотрительности при выборе контрагента.

Все виды рисков, возникающих в процессе ведения предпринимательской деятельности, в конечном итоге сводятся к риску попасть в план выездных налоговых проверок. Как показывают итоги контрольной деятельности налоговых органов, резко сокращается количество проводимых выездных налоговых проверок и увеличивается количество камеральных налоговых проверок. При этом выездные налоговые проверки являются наиболее эффективными: сумма доначислений на одну выездную налоговую проверку организации, выявившую нарушения, составила в 2018 г. 24 446,3 тыс. руб. против 15 217,3 тыс. руб. в 2016 г. Сумма доначислений на 1 КНП за указанный период уменьшилась с 44, 2 тыс. руб. до 15,8 тыс. руб.

Литература

1. Александрова Н.В., Зотиков Н.З. Статья 54.1 НК РФ: практика применения [Электронный ресурс] // Вестник евразийской науки. 2019. Т. 11, № 1. URL: <https://esj.today/PDF/70EVCVN119.pdf> (дата обращения: 09.12.2020).
2. Веселов А. Как избежать налоговых рисков и защититься от проверок ФНС [Электронный ресурс] // СКБ Контур: офиц. сайт. URL: <https://kontur.ru/articles/5804> (дата обращения: 09.12.2020).
3. Вякина И. В. Налоговые отношения: безопасность развития бизнеса и защита интересов государства // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2020. Т. 11, № 1. С. 72–88.
4. Дудкина И. Налоговые риски и необоснованная налоговая выгода [Электронный ресурс] // Audit-it.ru: офиц. сайт. URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/929937.html> (дата обращения: 09.12.2020).
5. Зотиков Н.З. Механизм исчисления НДС: направления совершенствования // Финансовая экономика. 2020. № 3. С. 353–360.
6. Наталюк Н. Налоговый контроль – 2019: ФНС подвела итоги [Электронный ресурс] // Правовест Аудит: офиц. сайт. URL: <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovuyu-kontrol-2019-fns-podvela-itogi> (дата обращения: 09.12.2020).
7. Налоговая аналитика [Электронный ресурс] // ФНС России: офиц. сайт. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 09.12.2020).
8. Соцкая А. Оценка и управление налоговыми рисками организации [Электронный ресурс] // Налог-налог.ру: офиц. сайт. URL: https://nalog-nalog.ru/finansovyj_kontrol/ocenka_i_upravlenie_nalogovymi_riskami_organizacii/ (дата обращения: 09.12.2020).

ЗОТИКОВ НИКОЛАЙ ЗОТИКОВИЧ – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и экономической безопасности, Чувашский государственный университет, Россия, Чебоксары (zotikovcontrol@yandex.ru).

Nikolay Z. ZOTIKOV

TAX RISKS WHEN DOING BUSINESS IN RUSSIA

Key words: tax risks, tax inspections, optimization methods, tax benefit, value added tax, counterparty, tax burden, penalties, tax security, risk management.

The tax legislation does not contain a clear definition of the term "tax risks". Setting up and expanding a private business is not an easy task. Apart from the idea and a great desire to do business, financial resources are necessary, the investment of which does not always bring benefits. Risks in doing business are on the watch for any entrepreneur, not only a beginner, but that who has been running his business for more than a year as well. When finances are invested in any business, the risk is always present. The causes for tax risks uprising may be: frequently changing tax legislation, in connection with which the business does not have time to master the changing rules of the game in time; failure (late) execution of fiscal liabilities in the manner and time limits provided for by the Tax Code of the Russian Federation; work with unscrupulous partners; transactions between related parties (violation of pricing rules for these transactions); minimizing taxes by applying optimization methods not provided for by the Tax Code of the Russian Federation. Tax risks exist not only for taxpayers, but for the state as well, which is associated with a possible decrease in tax revenues, which are the financial component of the budget. The article provides a classification of risks, factors that cause tax risks in an organization. The level of risk remains high when working with counterparties, and therefore, despite the adoption of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation, which replaced the concept of obtaining unjustified tax benefits, the importance of caution and prudence in choosing a counterparty does not become weaker. The author presents the key performance indicators of the control work carried out by the tax authorities for 2016–2019.

References

1. Aleksandrova N.V., Zotikov N.Z. *Stat'ya 54.1 NK RF: praktika primeneniya* [Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation: application practice]. *Vestnik evrazijskoi nauki*, 2019, vol. 11, no. 1. Available at: <https://esj.today/PDF/70ECVN119.pdf> (Accessed Date 2020, Dec. 9).
2. Veselov A. *Kak izbezhat' nalogovykh riskov i zashchitit'sya ot proverok FNS* [How to avoid tax risks and protect yourself from FTS inspections]. SKB Kontur: ofits. sait. Available at: <https://kontur.ru/articles/5804> (Accessed Date 2020, Dec. 9).
3. Vyakina I.V. *Nalogovye otnosheniya: bezopasnost' razvitiya biznesa i zashchita interesov gosudarstva* [Tax relations: security of business development and protection of state interests]. *MIR (Modernizatsiya. Innovatsii. Razvitie)*, 2020, vol. 11, no 1, pp. 72–88.
4. Dudkina I. *Nalogovye riski i neobosnovannaya nalogovaya vygoda* [Tax risks and unjustified tax benefits]. Available as: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/929937.html> (Accessed Date 2020, Dec. 9).
5. Zotikov N.Z. *Mekhanizm ischisleniya NDS: napravleniya sovershenstvovaniya* [The mechanism for calculating VAT: areas for improvement]. *Finansovaya ekonomika*, 2020, no. 3, pp. 353–360.
6. Natalyuk N. *Nalogovyi kontrol' – 2019: FNS podvela itogi* [Tax control – 2019: FTS summed up the results]. Available at: <https://pravovest-audit.ru/nashi-statii-nalogi-i-buhuchet/nalogovyy-kontrol-2019-fns-podvela-itogi/> (Accessed Date 2020, Dec. 9).
7. *Nalogovaya analitika* [Tax analytics]. Available at: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Accessed 9 December 2020).
8. Sotskaya A. *Otsenka i upravlenie nalogovymi riskami organizatsii* [Assessment and management of tax risks of the organization]. Available at: https://nalog-nalog.ru/finansovyj_kontrol/ocenka_i_upravlenie_nalogovymi_riskami_organizacii (Accessed Date 2020, Dec. 9)..

NIKOLAY Z. ZOTIKOV – Candidate of Economics Sciences, Associate Professor, Department of Finance, Credit and Economic Security, Chuvash State University, Russia, Cheboksary (zotikovcontrol@yandex.ru).

Формат цитирования: Зотиков Н.З. Налоговые риски при ведении бизнеса в России [Электронный ресурс] // *Oeconomia et Jus.* – 2021. – № 1. – С. 31–43. – URL: <http://oecomia-et-jus.ru/single/2021/1/4>. DOI: 10.47026/2499-9636-2021-1-31-43.