

УДК 336.22:330.131.7(045)

РИСК-ПОДХОД В НАЛОГОВОМ ПРАВОПРИМЕНЕНИИ

ВАРНАВСКИЙ АНДРЕЙ ВЛАДИМИРОВИЧ, канд. экон. наук, доцент кафедры «Налоговое консультирование» Финансового университета
E-mail: avarnavskii@gmail.com

В рамках исследования проведен анализ присутствия категории «риск» в российском правовом поле, представлена классификация применяемых видов риска и предложена их группировка на «акцептуемые риски» и «риски последствий». Проанализированы теоретические основы применения в рамках налогового контроля риск-ориентированного подхода и его отражение в судебной практике. Предмет исследования – налоговый риск как правовая категория и его применение на практике. Цель исследования – обоснование неэффективности подмены понятия «налоговый риск» понятием «риск совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений». В статье приводятся авторские определения понятий «источник налогового риска» и «причина налогового риска» с точки зрения их применения в праве, а кроме того, раскрывается «оппортунистическая проекция» налоговых рисков.

Ключевые слова: налоговый риск; источник налогового риска; причина налогового риска; риски последствий; акцептуемые риски; налоговая неопределенность; правовой риск.

The Risk Approach to Tax Enforcement

ANDREY V. VARNAVSKY, PhD (Economics), associate professor of the Tax Consulting Chair, Financial University
E-mail: avarnavskii@gmail.com

The paper is concerned with the category of risk in the Russian legal environment. A classification of applicable risk types is given where risks are suggested to be grouped into “acceptable risks” and “risks of consequences”. The theoretical basis for using the risk-based approach within the tax control framework and its reflection in the legal practice is analyzed. The subject of research is the tax risk as a legal category and its application in practice. The purpose of research was to prove that the substitution of the concept “the risk of committing tax offenses by taxpayers” for the “tax risk” concept was ineffective. The paper clarifies the author’s definitions of the “tax risk source” and “tax risk cause” in terms of their application in law; finally, the “opportunistic projection” of tax risks is revealed.

Keywords: tax risk; tax risk source; tax risk cause; risks of consequences; acceptable risks; tax uncertainty; legal risk.

Риски и правоприменение

В теории налоговое законодательство не должно быть источником налогового риска. На практике этот тезис частично претворяется в жизнь, ибо само по себе законодательство направлено на устранение неопределенности, но лишь в основной его части. Право в целом, а налоговое законодательство в частности слишком многогранно, в результате чего существует возможность нескольких различных альтернатив его толкования. Усугубляется это разнонаправленностью интересов сторон, применяющих данное законодательство. Практически мы имеем ситуацию, при которой субъекты правоотношений

склонны использовать в своих интересах любую возможность выбора, обусловленную наличием нескольких различных альтернатив. Более того, налоговым отношениям присущи черты оппортунистического поведения, когда субъект готов следовать своим интересам, в том числе обманным путем. И пусть теоретически право не может являться источником риска, фактически оно таковым является. Здесь нельзя не согласиться с А.А. Шахбазян, которая утверждает, что право, с одной стороны, является регулятором риска, направлено на его наиболее справедливое распределение между сторонами либо на его минимизацию и устранение, с другой — право само

порождает риск [1, с. 128]. Данное высказывание нуждается лишь в единственном, но крайне важном уточнении: не право порождает риск, а основанное на выборе действие субъекта по применению норм права. Право, а точнее правовая неопределенность, лишь является источником риска, но не причиной.

Правовое поле включает понятие «риск»; более того, риск служит предметом законодательного регулирования. Право есть не что иное, как система распределения рисков [2, с. 126]. Правовые риски в гражданском законодательстве подразделяются на риск убытков (они связаны с деятельностью различных хозяйствующих обществ), риск утраты (гибели) или повреждения имущества, риск изменения обстоятельств, риск случайной невозможности исполнения договоров (связаны исключительно с НИОКР), риск гражданско-правовой ответственности, страховой риск и непосредственно предпринимательский риск.

Все это «акцептуемые риски», т.е. риски, не зависящие от выбора субъекта. Например, риск убытка для акционера (ст. 96 Гражданского кодекса Российской Федерации, далее — ГК РФ) никак не связан с его выбором — это риск, который возникает в связи с осуществлением деятельности акционерным обществом. Риск случайной гибели или случайного повреждения имущества (ст. 211 ГК РФ) несет его собственник, но фактически этот риск не связан с деятельностью собственника. Даже предпринимательский риск (ст. 929 ГК РФ) возникает из-за нарушения контрагентами своих обязательств. Единственное действие, которое осуществляют субъекты, — это выбор: принимать на себя эти риски или нет, и если принимать, то в какой степени. В данном случае выбор/действие субъекта не является причиной риска, который он на себя принимает. Фактически, приобретая право собственности на имущество или становясь акционером и предпринимателем, субъект принимает на себя риск, уже присущий данному праву.

В противоположность «акцептуемым рискам» ГК РФ предусмотрены риски, которые возникают в результате действия или бездействия (в любом случае выбора) субъекта. Для их представления законодатель использует понятие «риск последствий». Например, если субъект

изменит имя (ст. 19 ГК РФ), он несет риск последствий при условии, что не уведомит об этом своих должников и кредиторов. Если должник, когда исполняет свои обязательства, не потребует доказательств того, что исполняет их перед самим кредитором или его управомоченным, то риск последствий непредъявления такого требования ложится на должника (ст. 312 ГК РФ). Если должник не был уведомлен в письменной форме о состоявшемся переходе прав кредитора к другому лицу, новый кредитор несет риск последствий этого неуведомления (ст. 382 ГК РФ).

Принципиальное различие «акцептуемого риска» и «риска последствий» заключается в причине риска: в первом случае причина не имеет отношения к действию субъекта, во втором — причина всегда в выборе субъекта.

Таким образом, даже на законодательном уровне закреплена возможность возникновения риска вследствие действия или бездействия субъекта, т.е. учитывается поведенческая составляющая. Более того, на уровне правоприменительной практики правовые риски определяются как риски понесения убытков в результате различного применения норм законодательства судебными органами¹. Иными словами, полностью абстрагироваться от поведенческой составляющей уже невозможно: риск может возникать даже из правоприменения, которое, казалось бы, должно основываться на абсолютно однозначных правовых нормах.

В нормах частного права институт риска служит основанием для упреждающего перераспределения убытков, а в нормах публичного права риск является основанием освобождения от юридической ответственности [3, с. 15]. А.А. Арямов четко выразил суть риска в частном праве, но в отношении публичного права подошел к этому понятию лишь с одной стороны. Понятие «правовые риски» не должно ограничиваться лишь рисками, учитываемыми при вынесении судебных решений, это понятие включает также риски, природой которых является само право. В публичном праве именно неоднозначность применения норм законодательства является

¹ Письмо Банка России от 29.06.2011 № 96-Т «О Методических рекомендациях по организации кредитными организациями внутренних процедур оценки достаточности капитала».

источником риска и основным предметом исследования. Налоговые риски — не исключение: налоговая неопределенность является их источником.

Риск-ориентированный подход

Налоговые отношения проистекают в рамках публичного права, т.е. одним из субъектов этих отношений выступает государство. Изначально стороны данных отношений находятся не в равном положении, а на началах подчинения. Налоговые отношения — властные отношения, однако субъектом риска является не только налогоплательщик, но и государство, ибо объектом налогового риска для обоих выступают налоговые платежи. Разница, вытекающая из дуализма налоговых рисков, заключается лишь в направлении этих налоговых платежей: если они стремятся к увеличению, то это риски налогоплательщика, если сокращаются — государственные риски.

В сложившейся в настоящий момент практике риск-ориентированный подход — это метод оптимизации государственного контроля. Достаточно часто данный подход причисляют к инструменту снижения издержек юридических лиц и индивидуальных предпринимателей за счет повышения результативности деятельности государственных органов. На практике это утверждение подвергается сильной критике, ибо результативность государственных органов повышается за счет увеличения самоконтроля налогоплательщиков за их же счет. В отраслях частного права конструкция риска («возложения риска») предназначена для определения субъекта, несущего неблагоприятные последствия своей и чужой невиновной деятельности. Риск в публичном праве используется для определения последствий поведения действующего субъекта, а значение риска состоит в возможности освобождения лица от государственного порицания [4, с. 4]. Риск-ориентированный подход — это изначально инструмент, применяемый государственным органом. Евразийская группа по противодействию отмыванию доходов и финансированию терроризма, банковский внутренний контроль, Ростехнадзор, ФНС России, ФТС России, Пожнадзор МЧС России и даже пилотная территория — Ульяновская

область — разработали стратегии, модели и принципы управления рисками [5, с. 12].

Риск-ориентированный подход представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по контролю определяется отнесением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя и (или) используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности². По сути, риск-ориентированный подход подразумевает разделение всех налогоплательщиков на три класса опасности: низкий, средний и высокий.

К налогоплательщикам одного класса риска предъявляется набор адаптированных требований, которые являются частью общей риск-ориентированной модели. Отнесение налогоплательщика к определенному уровню риска применяется, например, в отношении налогоплательщиков, заявивших о возмещении НДС. Однако все-таки наибольшее распространение риск-подход получил именно при планировании выездных налоговых проверок. Планирование проведения выездных налоговых проверок — это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным³. Иными словами, подразумевается, что и налоговые органы, и налогоплательщики смогут применять единые критерии риска и таким образом снизить рискованность взаимодействия.

Концепция предусматривает определение «зон риска» совершения налоговых правонарушений. Фактически речь не идет о налоговых рисках как таковых. Речь идет о «риске совершения налогоплательщиком налоговых

² Статья 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ (ред. от 09.03.2016) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

³ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (далее — Концепция).

правонарушений» в интерпретации налогового органа, т.е. критериях, которые, по мнению налогового органа, присущи налоговому правонарушению. Риск совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений является лишь частью понятия «налоговый риск», причем частью, рассматриваемой лишь с одной стороны.

Природа налоговой неопределенности формируется под воздействием двух причин: комплексность налоговых отношений и разнонаправленность интересов сторон, участвующих в этих отношениях [6, с. 135]. Это не причины риска, ибо причина у налогового риска одна — действие/выбор субъекта, это именно сущность, из которой вытекает налоговая неопределенность. Исходя из данного тезиса налоговые риски можно рассматривать с двух ракурсов:

- сложность, многогранность и комплексность налоговых отношений, условно назовем его «проекция универсальности»;
- «проекция заинтересованности», т.е. основанная на интересах сторон налогового взаимодействия.

Когда мы говорим о «риске совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений», мы уходим еще глубже, а именно мы учитываем лишь «оппортунистическую проекцию», которая является лишь частью «проекции заинтересованности». Мы полностью упускаем сложность, многогранность и комплексность налоговых отношений и пренебрегаем добросовестностью сторон, участвующих в налоговых отношениях. Более того, мы даже «оппортунистическую проекцию» рассматриваем лишь с точки зрения действий налогоплательщика, полностью упуская из вида деятельность налоговых органов.

Применяемый риск-подход исключительно ориентирован на оппортунизм в деятельности налогоплательщика. При этом Концепцией подразумевается, что у налогоплательщиков разовьются правильное понимание законодательства о налогах и сборах, убеждения в недопустимости его нарушения и необходимости точного соблюдения законов⁴. Если мы

исходим исключительно из оппортунизма налогоплательщика, то что должно послужить причиной для возникновения «правильного» понимания закона? Данный подход подразумевает «правильность» лишь с точки зрения налогового органа, причем оппортунистически настроенный налогоплательщик, а именно такой рассматривается в данной Концепции, однозначно имеет свое противоположное «правильное» понимание.

Концепцией подразумевается, что налогоплательщики самостоятельно проводят «правильную» оценку рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности и корректируют свои показатели во избежание претензий (или просто проверки) налоговых органов. Если несколько утрировать, то получается, что налогоплательщик, совершая оппортунистическое действие, должен привести его в «правильный» вид и тем самым сократить риск негативных последствий. Предоставляя критерии правильности налогоплательщику-оппортунисту, налоговые органы дают ему инструкцию по приведению своих оппортунистических действий в благоприятный вид. Добросовестному налогоплательщику критерии добросовестности не нужны. Это парадокс, когда мы даем добросовестному налогоплательщику критерии, которым он должен соответствовать, чтобы быть добросовестным!

Первым разделом Концепции предусмотрены цели ее разработки, в частности повышение налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков. Очевидно, что оппортунистическая призма Концепции повышает грамотность налогоплательщиков-оппортунистов и одновременно делает добросовестных налогоплательщиков менее расположенными к соблюдению налоговой дисциплины. На практике достаточно часто встречаются ситуации, при которых налогоплательщики пренебрегают налоговой дисциплиной для того, чтобы избежать попадания в повышенную группу риска. Например, налогоплательщики не учитывают часть расходов в отчетном периоде для того, чтобы избежать убыточности, которая является критерием риска. Если соблюдение налоговой дисциплины приводит к

⁴ Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

соответствию критериям риска, она нарушается, и Концепцией предусматривается именно такой подход.

В рамках Концепции первым принципом планирования выездных налоговых проверок является режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков. И это абсолютно правильный посыл, учитывающий призму заинтересованности в целом. Есть только один удручающий факт: кроме заявления о наличии такого принципа, больше в Концепции «добросовестность» не упоминается ни разу. Как следствие, благоприятствование в Концепции тоже не нашло свое отражение. Фактически это документ, имеющий отношение ко всем категориям налогоплательщиков, но рассматривающий их исключительно через призму оппортунизма.

Нельзя также назвать достижимой цель сокращения количества налогоплательщиков, функционирующих в теневом секторе экономики, посредством оценки правильности определения налоговой базы налогоплательщиками (на основании нескольких критериев) и понуждения налогоплательщиков к самостоятельной доплате налогов [7, с. 101].

Концепция планирования выездных налоговых проверок является знаковым документом с точки зрения оценки налогового взаимодействия налоговыми органами. В этом документе наглядно проиллюстрирован преимущественно оппортунистический подход: налогоплательщик — лицо, стремящееся сократить свои налоговые обязательства любым путем, в том числе и обманным. Исходя из этого тезиса налоговые органы и выстраивают налоговое взаимодействие:

- есть риск совершения налогового правонарушения;
- субъект данного риска — налогоплательщик;
- налогоплательщики с высокой долей риска соответствуют определенным критериям;
- добросовестные налогоплательщики должны следить за тем, чтобы не войти в группу риска;
- если избежать попадания в группу риска не удалось, следуют меры воздействия.

Как мы уже отмечали, Концепцией предусматривается проведение налогоплательщиком

самостоятельной оценки рисков по приведенным критериям⁵. Основным критерием выступает значение показателя «налоговая нагрузка». Данный показатель у конкретного налогоплательщика должен быть не ниже среднего уровня по отрасли. Таким образом, устанавливается минимальное значение допустимой налоговой нагрузки. Более того, подтягивание отстающих к среднему уровню делает всю систему стремящейся к 100%-ной налоговой нагрузке: отстающие, поднимая собственные значения, поднимают и общее значение средней налоговой нагрузки. Если аутсайдеры отрасли будут постоянно тянуться за среднеотраслевым уровнем доходов, рентабельности и т.п., то очевидно, что по законам математики этот средний уровень от них будет вновь ускользать вверх. Ведь тон здесь задают монополисты, и соревноваться с ними представителям малого бизнеса бесполезно. Может получиться, что подобные претензии налогоплательщиков предоставят лишний козырь лидерам отрасли [8, с. 25].

Установление минимального уровня налогообложения по меньшей мере противоречит одному из базовых принципов налогообложения: при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Установление минимального порога налогообложения делает всю систему конечной, ибо источником уплаты налога должен быть доход, а не имущество, которое рано или поздно закончится.

Использование в рамках риск-подхода не широкого понятия «налоговый риск», а лишь его части, суженной до оппортунистической проекции действий налогоплательщика, приводит к тому, что добросовестные налогоплательщики должны равняться на налогоплательщиков-оппортунистов.

Риск-подход в судебной практике

По сути своей, любое судебное разбирательство в сфере применения налогового законодательства является примером налогового риска, ибо именно существующая неоднознач-

⁵ Раздел 4 приказа ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (ред. от 10.05.2012).

ность применения конкретной нормы закона и есть источник риска. Судебное разбирательство — это своего рода процесс идентификации и оценки налогового риска в ходе прений сторон. Правоприменительная практика — это основной источник наполнения базы рисков ситуаций, это смысловой и статистический источник. Хотя существует и противоположная позиция: арбитражная практика по описанной проблеме нам неизвестна, поэтому принимать решение придется с учетом налоговых рисков [9, с. 161]. Некоторые авторы склоняются к позиции, что налоговые риски существуют до тех пор, пока не принято судебное решение: если по какому-то вопросу есть арбитражная практика, налоговых рисков уже нет. По нашему мнению, соглашаться с данной позицией нельзя, ибо источником налогового риска является именно неопределенность законодательства, правоприменительная практика выявляет эту неопределенность, но не в силах ее устранить, если только речь не идет о прецедентном праве. Неопределенность так и будет существовать до тех пор, пока не будут внесены уточнения/изменения в само законодательство.

Концепция является ненормативным актом и не может служить основанием квалификации действий сторон налоговых правоотношений. Однако некоторые положения Концепции нашли самостоятельное отражение в судебных решениях. Наиболее часто положения Концепции используются в части значений критериев «налоговая нагрузка» и «рентабельность». Причем, что самое интересное, значения данных критериев применяются для обоснования завышенных требований налогового органа: налоговая нагрузка, рассчитанная инспекцией, является завышенной и составляет для предпринимателя 38%, что напрямую противоречит налоговой нагрузке по видам экономической деятельности, утвержденной Концепцией, которая предлагает при осуществлении налогового контроля использовать показатель для оптовой торговли, равный 3,9%⁶. Показатель рентабельности в судебных разбирательствах используется при обосновании не

только размера налоговых обязательств⁷, но и при обосновании цен в рамках антимонопольного регулирования⁸. Нормы рентабельности применяются экспертами для установления рыночной цены затратным методом⁹. Даже в деле о несостоятельности (банкротстве) коммерческого банка «Донинвест» уровень рентабельности продаж, определяемый в соответствии с Концепцией, используется для квалификации качества его заемщиков¹⁰.

Однако не стоит говорить о применении риск-подхода, когда положения Концепции используются для критериальной оценки деятельности субъекта. Это скорее анализ обстоятельств дела, не связанный с риск-анализом. Рассматриваемый в рамках Концепции риск-подход нашел отражение в судебных решениях в части «должной осторожности». Например, предприниматель проявил должный уровень заботливости и осмотрительности, получив информацию о контрагенте путем ознакомления со сведениями о нем, находящимися в открытом доступе, в том числе на сайте www.nalog.ru¹¹. Суды исходят из того, что ознакомление с этими сведениями рекомендуется ФНС России при оценке налогоплательщиками налоговых рисков, и если налогоплательщик обосновал свою должную осторожность, в большинстве случаев признают недоказанность налоговым органом факта получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды¹². В числе подобных решений дело ООО «Ставнефть», которое замечательно тем, что налогоплательщик в качестве обоснования собственной позиции предо-

⁷ Ряд постановлений Двадцатого, Восемнадцатого и других арбитражных апелляционных судов.

⁸ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2012 № 17АП-3549/2012-АК по делу № А50-23151/2011.

⁹ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.06.2013 № 17АП-5118/2012-АК по делу № А71-5029/2009.

¹⁰ Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2015 № 15АП-14090/2015 по делу № А53-25814/2014.

¹¹ Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 24.11.2014 по делу № А54-5560/2013.

¹² Постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.03.2015 № 16АП-2748/2014 по делу № А63-6835/2014 и ряд других, в том числе уже упоминаемых дел.

⁶ Постановление ФАС Уральского округа от 12.08.2011 № Ф09-4948/11.

ставил утвержденный еще в 2008 г. собственный стандарт «Проявления должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагентов». Суд оценил применение риск-менеджмента, а этот стандарт — не что иное, как инструмент риск-менеджмента в пользу налогоплательщика.

Должного развития в судебной практике риск-подход не получил именно в меру отсутствия нормативного характера. Суды классифицируют планирование выездных налоговых проверок как предпроверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности. Более того, суды не склонны оценивать эту деятельность в качестве мероприятий налогового контроля¹⁵. Поэтому в настоящий момент можно констатировать, что риск-подход в судебной практике носит скорее уточняющий и рекомендательный характер.

Выводы

Применяемый в настоящий момент риск-подход подразумевает лишь оценку деятельности налогоплательщика на соответствие предъявленным требованиям. Эти критерии или, правильнее сказать, обстоятельства, при наступлении которых компания рискует стать объектом выездного налогового контроля, закреплены в Концепции [10, с. 42]. Обстоятельства «риска совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений» являются сопутствующими его деятельности, но не затрагивают источник налогового риска: налоговую неопределенность.

¹⁵ Постановление ФАС Центрального округа от 11.03.2012 по делу № А64-4414/2011.

Риск-подход должен быть более комплексным и учитывать все спектры.

В любом случае чиновники с помощью данного документа (Концепции) приподняли завесу над внутренними регламентами налогового администрирования, а это уже шаг навстречу налогоплательщикам [11, с. 32]. Конечно, введение в практику налогообложения риск-подхода является положительной тенденцией совершенствования взаимодействия сторон налоговых правоотношений. Признание риск-подхода как инструмента налогового администрирования со стороны государства и метода управления рисками со стороны налогоплательщиков также является позитивным. Однако существующий механизм нуждается в серьезнейшей переработке и в первую очередь на базовом, понятийном уровне.

Законодательство о налогах и сборах должно регулировать налоговые отношения, а не «создавать» дополнительные риски. Работа по совершенствованию налогового взаимодействия в части реализации риск-подхода должна состоять в постоянном мониторинге потенциальной возможности возникновения налоговой неопределенности в процессе принятия законодательства о налогах и сборах. На практике это возможно реализовать через деятельность по выявлению налоговой неопределенности в процессе подготовки налоговых законопроектов. Тем более что подобный механизм уже реализован в отношении выявления коррупционной составляющей в законодательстве путем проведения антикоррупционной экспертизы.

Литература

1. Шахбазян А.А. Понятие и значение правовых рисков в гражданском праве и способы их минимизации // Российский юридический журнал. 2011. № 5. С. 126–129.
2. Магазинер Я.М. Общая теория права на основе советского законодательства // Правоведение. 1999. № 4. С. 116–128.
3. Арямов А.А. Общая теория риска: юридический, экономический и психологический анализ: монография. 2-е изд., перераб. и доп. М.: РАП; Волтерс Клувер, 2010. С. 208.
4. Лубягина Д.В. Риск в публичном и частном праве // Финансовое право. 2015. № 7. С. 3–7.
5. Розенфельд М. Проверка по стандарту // Российская Бизнес-газета — Бизнес и власть. 2015. № 982 (3). С. 12.
6. Варнавский А.В. Налоговые риски симметричной корректировки // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 4 (июль/август). С. 133–141.
7. Владимиров В.Р. Комментарий к приказу ФНС России от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@ // Налоговый вестник: комментарии к нормативным документам для бухгалтеров. 2009. № 1. С. 98–104.

8. Веденина Е.Л. Рассекречивание планов проверок для повышения собираемости налогов // Главная книга. 2007. № 13. С. 23–28.
9. Годовой отчет-2007. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. М.: Консалтинговая группа «АЮДАР», 2007. С. 407.
10. Морозов А. В зоне налогового риска // Новая бухгалтерия. 2012. № 6. С. 32–47.
11. Кудряшов С.Н. О планировании ВВП // Индивидуальный предприниматель: бухгалтерский учет и налогообложение. 2007. № 5. С. 29–32.

References

1. Shahbazian A.A. The concept and importance of legal risks in the civil law and how to minimize them. [Ponjatje i znachenie pravovyh riskov v grazhdanskom prave i sposoby ih minimizacii]. *Russian law journal*, 2011, No. 5, pp. 126–129.
2. Magaziner J.M. General theory of law on the basis of Soviet law [Obshhaja teorija prava na osnove sovetского zakonodatel'stva]. *Jurisprudence*, 1999, No. 4, pp. 116–128.
3. Aryamov A.A. The General theory of risk: legal, economic, and psychological analysis: monograph. Revised and enlarged 2nd edition [Obshhaja teorija riska: juridicheskij, jekonomicheskij i psihologicheskij analiz: monografija. 2-e izd., pererab. i dop.]. Moscow, RAP; Wolters Kluver, 2010, p. 208.
4. Lubyagina D.V. Risk in public and private law [Risk v publicnom i chastnom prave]. *Financial law*, 2015, No. 7, pp. 3–7.
5. Rosenfeld M. Check under standard [Proverka po standartu]. *The Russian Business newspaper — Business and government*, 2015, No. 982, p. 12.
6. Varnavskii A.V. Tax risks of symmetrical adjustment [Nalogovye riski simmetrichnoj korrekcirovki]. *Economics. Taxes. Law*, 2015, No. 4, pp. 133–141.
7. Vladimirov V.R. A comment to the Order FNS of Russia from 14.10.2008 NoMM-3-2/467@ [Komentarij k Prikazu FNS Rossii ot 14.10.2008 No. MM-3-2/467@]. *Tax Bulletin: comments on regulations for accountants*, 2009, No. 1, pp. 98–104.
8. Vedenina E.L. The declassification plans of inspections to increase tax collection [Rassekrechivanie planov proverok dlja povyshenija sobiraemosti nalogov]. *General Ledger*, 2007, No. 13, pp. 23–28.
9. Annual report-2007. Topical issues of accounting and taxation [Godovoj otchet-2007. Aktual'nye voprosy buhgalterskogo ucheta i nalogooblozhenija]. Moscow, Consulting group “AYDAR”, 2007, p. 407.
10. Morozov A. In the area of tax risk. [V zone nalogovogo riska]. *New accounts*, 2012, No. 6, pp. 32–47.
11. Kudryashov S.N. About planning FTI [O planirovanii VNP]. *Individual entrepreneur: business accounting and taxation*, 2007, No. 5, pp. 29–32.