

УДК 336.221

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ РИСК-МЕНЕДЖМЕНТА В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

*Новоселов Константин Викторович, канд. экон. наук, доцент, доцент Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, государственный советник Российской Федерации 2 класса, Москва, Россия
KNovoselov@fa.ru*

Одним из инструментов обеспечения стабильного развития российской экономики является проведение эффективной налоговой политики, направленной на качественное изменение администрирования доходных поступлений и повышение собираемости налогов, что способствует не только наполняемости доходов бюджета, но и позволяет устранять неравные конкурентные условия, являющиеся одними из факторов, ограничивающих рост производительности труда и сдерживающих процессы модернизации и внедрения инноваций.

Налоговые администрации осуществляют свои полномочия в постоянно меняющихся условиях, воздействующих на риски, с которыми сталкивается налоговая администрация, а также влияющих на процессы их оценки и управления. Инструменты риск-менеджмента при формировании налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации применяются, в частности, в контрольной работе ФНС России.

В статье рассмотрены особенности планирования выездных налоговых проверок – процесса, построенного на риск-ориентированном подходе к отбору налогоплательщиков для проведения контрольной работы. Определены направления дальнейшего совершенствования применения риск-ориентированного подхода в контрольной деятельности налоговых органов.

Ключевые слова: риск-менеджмент; риск-ориентированный подход; налоговые проверки; налоговые доходы; бюджетная система.

Risk Management Prospects in the Tax Sphere

*Novoselov Konstantin V., PhD (Economics), associate professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department, Financial University, Class II State Counselor of the Russian Federation, Moscow, Russia
KNovoselov@fa.ru*

An effective tax policy is a tool to ensure the stable development of the Russian economy. A set of measures is intended to make a qualitative change in the revenue administration and enhance the collection of taxes, which contributes not only to the filling of the budget but also helps eliminate unequal competitive conditions as a factor restraining the growth of labor productivity and hampering the processes of modernization and innovation promotion.

Tax authorities exercise their powers under the constantly changing conditions which can ensue the risks faced by a tax body and influence the processes of their assessment and management.

The utilization of risk management tools in the formation of tax revenues of the Russian budgetary system was reflected, in particular, in the control activities of the Federal Tax Service of Russia.

The paper analyzes specific features of planning field tax audits – a process based on the risk-oriented approach to the selection of taxpayers for running field tax audits. The areas of further improvement of the risk-oriented approach utilization in the control activity of tax authorities have been defined.

Keywords: risk management; risk-oriented approach; tax audits; tax revenues of the budgetary system.

Цели налогового администрирования

Качественное налоговое администрирование является одним из условий эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства в целом.

Позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства, которыми являются снижение совокупной налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, зависит от организации налогового контроля с целью обеспечения своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней, в том числе благодаря достижению высокого уровня налоговой дисциплины налогоплательщиков.

Главная задача ФНС России заключается в осуществлении контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов, сборов и страховых взносов, а также иных обязательных платежей.

Уклонение от уплаты налогов и сборов представляет общественную опасность, которая состоит в уменьшении доходов бюджета в результате неуплаты или неполной уплате налогов и сборов.

Кроме того, нарушение налогового законодательства недобросовестными налогоплательщиками служит негативным примером для законопослушных граждан и организаций, снижает уровень налоговой дисциплины. Уклонение от уплаты налогов и сборов одними налогоплательщиками и полное внесение налоговых платежей другими налогоплательщиками нарушают принцип добросовестной конкуренции, влекут невыполнение государственных программ и социально-экономических обязательств государства перед гражданами.

Определение понятия «налоговый риск»

Вред, причиненный государству налогоплательщиками вследствие нарушения законодательства о налогах и сборах, выявляется налоговыми органами в процессе проведения контрольной и аналитической работы и оценивается, в частности, суммами предъявленных налогоплательщикам налоговых претензий, которые отражаются в решениях, принимаемых налоговыми органами по результатам налоговых проверок.

Термины «налоговый риск», «риск-ориентированный подход» применительно к налоговым отношениям стали использоваться относительно недавно. В законодательстве о налогах и сборах они не определяются. В ведомственном акте ФНС России впервые внедрение риск-ориентированного подхода к планированию налоговых проверок упомянуто в 2007 г. в связи с принятием Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333), однако сам термин так и не получил точного определения.

По мнению авторов большинства изданий, налоговые риски возникают в связи с действиями, с одной стороны, государства, а с другой стороны — самих плательщиков налогов и сборов.

В.Г. Пансков понимает под налоговым риском вероятность возникновения в процессе налогообложения для субъектов налоговых правоотношений финансовых и других потерь, вызванных изменением, несоблюдением, незнанием налогового законодательства, а также его недостаточной правовой проработкой и экономической обоснованностью. Налоговыми рисками государства, по его мнению, являются возможные потери государства в связи с неисполнением или недобросовестным исполнением налогоплательщиками налогового и таможенного законодательства. Установленная этими органами система управления налоговыми рисками используется при планировании контрольных мероприятий и выборе субъектов налоговых проверок [1, с. 75–76].

Л.И. Гончаренко подразумевает под налоговым риском возможное наступление неблагоприятных материальных (прежде всего финансовых) и иных последствий для налогоплательщика или государства в результате действий (бездействия) участников налоговых правоотношений [2].

Ю.Г. Тюрина отмечает, что с точки зрения налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов налоговый риск представляет собой возможные потери, связанные с процессом налогообложения, вызванные изменениями законодательства в области налогов и сборов, действиями контролирующих органов и т.д. С позиции государства налоговый риск — это возможное неисполнение (снижение эффективности исполнения) задач по администрированию налоговых доходов бюджета, связанное с неэф-

фективной работой налоговых органов по контролю за уплатой налогов и сборов, нарушениями норм законодательства налогоплательщиками и органами, представляющими финансовые интересы государства, колебаниями в деятельности хозяйствующих субъектов, вызванными различными факторами (внутрикорпоративными, региональными, макроэкономическими и др.) [3, с. 965].

Создание системы управления налоговыми рисками

Наличие большого количества разнообразных рисков в сфере налогообложения мешает целенаправленной деятельности хозяйствующих субъектов, что ставит под сомнение достижение ими поставленных целей и соблюдение интересов государства. Ввиду этого ФНС России должна работать над снижением неопределенности последствий предпринимаемых хозяйствующими субъектами действий, создавая и применяя на практике систему управления рисками (далее — *риск-менеджмент*).

Действенная система анализа рисков, по мнению автора, должна охватывать всю деятельность ФНС России, включая:

- создание устойчивых к злоупотреблениям норм налогового законодательства, которые не позволяют недобросовестным налоговым практикам нарушать налоговое законодательство;
- правильно выстроенную организационную структуру налоговой администрации;
- применение эффективной системы планирования и контроля реализации задач (в том числе системы повседневного контроля налоговых поступлений), которая обеспечивает реальную подотчетность перед заинтересованными лицами;
- профессиональное управление различными сферами деятельности налоговой администрации;
- выработку и использование исключительно действенных бизнес-процессов, которые удовлетворяют ожиданиям как внешних, так и внутренних пользователей;
- использование современных *IT*-систем, которые поддерживают функционирование бизнес-процессов;

- обеспечение доступности достаточного количества квалифицированных кадров для реализации существующих и будущих задач;
- соблюдение единых правил работы для всех сотрудников организации, включая единые правила поведения (стандарты профессионального поведения, неприемлемость коррупционной составляющей, соблюдение принципа конфиденциальности при работе с личной информацией);
- применение эффективных и действенных правил сотрудничества и обмена налоговой информацией как внутри страны, так и с международными партнерами.

Преимуществами умелого применения риск-менеджмента являются:

- обеспечение равного отношения к налогоплательщикам и общественного доверия;
- возможность постановки главных целей;
- возможность сопоставления имеющихся ресурсов с рисками;
- принятие эффективных стратегических решений, основанных на научном подходе к решению той или иной проблемы;
- снижение административного бремени для налогоплательщиков (например, избавление от возможной налоговой проверки);
- возможность применения различных мер воздействия на дисциплину налогоплательщиков;
- совершенствование использования ресурсов для обеспечения лучших результатов.

Сущность налогового риск-менеджмента

Процесс управления рисками осуществляется как на операционном, так и на стратегическом уровнях согласно решениям, принимаемым на уровне руководства ФНС России.

Задачей управления рисками является выявление, оценка и своевременное реагирование на риски с целью уменьшения вероятности их возникновения или минимизации негативных последствий от рисков. Управление налоговыми рисками нередко неправомерно сводится отдельными авторами к минимизации рисков. По мнению автора, более рационально говорить не столько о минимизации риска, сколько об оптимизации соотношения риска и важности

принятия решений, с которыми он сопряжен. Следовательно, управляя риском, налоговая администрация должна найти баланс между риском и результатом (поступлением налогов) в соответствии с приемлемым уровнем риска, принятым для компании или группы компаний.

Таким образом, управление рисками в налоговой сфере можно определить как систему мер, направленную на выявление, оценку и минимизацию налоговых рисков. Иными словами, *система налогового риск-менеджмента — это система управленческих отношений в процессе управления налоговыми рисками, нацеленная на минимизацию недопоступления налогов и сборов в бюджетную систему.*

В риск-менеджменте разделяется понятие возможного риска (риск-событие), причины, обусловившей его свершение (риск-причина), и последствий его свершения (риск-последствие) [4].

Факторы возникновения и развития рисков ситуаций могут быть различными, как внешними, так и внутренними. По мнению автора, к ним можно отнести:

- 1) противоречивость или неурегулированность норм законодательства о налогах и сборах;
- 2) недостаточная проработка налоговых последствий как планируемых, так и уже совершенных сделок;
- 3) неосведомленность руководства (менеджмента) компании о налоговых рисках;
- 4) недостаточная квалификация сотрудников налоговых подразделений компаний или отсутствие таковых вследствие затратности их содержания или дороговизны использования услуг аудиторско-консалтинговых фирм;
- 5) недостаточная информация или отсутствие информации, необходимой для принятия управленческих решений, вследствие несовершенной технологии учета и обработки первичной документации и регистров бухгалтерского и налогового учета.

Д.А. Артеменко среди факторов риска, в частности, отмечает:

- 1) противоречивость правоприменительной практики;
- 2) несбалансированность мер налогового регулирования и стимулирования;

- 3) неисполнение налогоплательщиками действующего законодательства;
- 4) некорректное применение императивов налогового права органами-администраторами;
- 5) недостаточная оперативность изменений налогового законодательства [5, с. 36–39].

Особенность налоговых рисков состоит в том, что наличие того или иного критерия риска в деятельности хозяйствующего субъекта не означает автоматически, что налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов. Однозначный вывод об уклонении от уплаты налогов можно сделать только по результатам анализа всей имеющейся информации, которой располагает налоговый орган, а иногда и только после проведения выездной налоговой проверки.

В большинстве случаев риски обусловлены спецификой ведения бизнеса, экономическими процессами, происходящими как в организации, в отрасли, так и в стране. Так, снижение налоговой нагрузки может происходить не в результате сокрытия налогов, а вследствие роста курса валют, ценовой политики в отрасли, изменения условий контрактов, падения цен на продукцию на мировом рынке, введения дополнительных льгот и т.д. [7, с. 68–78].

Именно поэтому выбор объектов для проведения выездных налоговых проверок строится на основе целенаправленного отбора, тщательного и постоянно проводимого всестороннего анализа *всей* имеющейся у налоговых органов информации о каждом объекте независимо от формы собственности налогоплательщика и сумм налоговых обязательств. При осуществлении планирования налоговых проверок подлежат анализу все существенные аспекты как отдельной сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Применение риск-ориентированного подхода в контрольной работе налоговых органов

Как уже упоминалось, риск-ориентированный подход к планированию выездных налоговых проверок был введен ФНС России в 2007 г., хотя стратегия контрольной работы, учитывающая риск-подход, была определена еще раньше — в 2005 г. С этих дат основными принципами стратегии контрольной работы стали:

Таблица

Данные об изменении количества выездных налоговых проверок

Год	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Количество ВВП, тыс. ед.	219,7	180,7	105,8	87,9	85,4	75,5	67,4	58,1	41,3	35,8	30,7	26,0
Охват ВВП, %	3,29	2,23	1,26	0,98	0,91	0,80	0,70	0,59	0,48	0,42	0,36	0,31
Результативность ВВП, %	90,2	93,0	96,9	98,7	99,2	99,0	98,9	99,1	98,8	98,8	99,0	99,1
Доначислено на одну проверку, млн руб.	1,0	2,5	2,7	3,5	4,2	4,5	4,3	5,6	6,9	8,2	8,8	13,7

Источник: составлено автором на основе данных формы статистической налоговой отчетности ФНС России 2-НК.

- мотивация плательщиков к отказу от инструментов минимизации налогов;
- концентрация контрольных мероприятий на зонах риска;
- обеспечение качества контрольных мероприятий.

Данные об изменении с 2005 г. количества выездных налоговых проверок (далее в таблице — ВВП) и охвата налогоплательщиков проверками (рассчитывается как соотношение общего числа проведенных проверок в год к общему числу организаций и индивидуальных предпринимателей, состоящих на учете в налоговых органах), а также об эффективности и результатах их проведения приведены в таблице.

Из приведенных данных следует, что количество выездных налоговых проверок за анализируемый период значительно снизилось — с 219,7 тыс. в 2005 г. до 26 тыс. в 2016 г., или в 8,5 раз. Результативность проверок уже на протяжении ряда лет составляет 99%, а эффективность одной проверки (т.е. сумма, доначисленная на одну выездную проверку в среднем), за анализируемый интервал выросла с 1 до 13,7 млн руб., или, по сути, более чем в 13 раз.

Еще в 2005 г. ФНС России определила, что задачу соблюдения налогового законодательства наиболее актуально решать не фискальными мерами, а посредством повышения налоговой дисциплины и налоговой грамотности налогоплательщиков. Эта тенденция прослеживается и в настоящее время — ФНС России работает над созданием понятной и прозрачной деловой среды в бизнесе,

развитием новых форм взаимодействия с налогоплательщиками, повышением эффективности налогового администрирования путем внедрения новых информационных технологий, реализации новых проектов в контрольной работе.

Применение риск-ориентированного подхода к выбору объектов для проведения выездных налоговых проверок позволяет уже на протяжении ряда лет повышать их эффективность при одновременном снижении количества проверок, тем самым уменьшая административное давление на бизнес, оптимизируя трудозатраты и концентрируя усилия на максимальных зонах риска.

В результате совершенствования системы управления рисками охват налогоплательщиков выездными налоговыми проверками по итогам 2016 г. составил всего 0,3%. Это означает, что проверкам подвергались в среднем три налогоплательщика из 1000, а по субъектам малого предпринимательства — один из 1500 (охват — 0,07%).

В отношении налогоплательщиков, которым присущи риски совершения налоговых правонарушений, ФНС России активно внедряет различные формы побуждения к добровольному исполнению налоговых обязательств, стимулируя добровольный отказ от применения схем уклонения от уплаты налогов.

В целях предоставления возможности налогоплательщикам самостоятельно устранять нарушения и самостоятельно уплачивать соответствующие суммы налогов в бюджет, налогоплательщикам направляются уведомления, содержащие суть выявленных нарушений, с предложением

уточнить налоговые обязательства или предоставить пояснения.

В случае отсутствия реакции на уведомление, налогоплательщики вызываются в налоговый орган на основании ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ) для дачи пояснений, где им разъясняются выявленные нарушения, а также возможная ответственность за данные нарушения.

В настоящее время риск-ориентированный подход в налоговой сфере получил дальнейшее развитие и в рамках камеральных налоговых проверок, которые проводятся по факту сдачи налогоплательщиком налоговой декларации в автоматизированном режиме с использованием системы контрольных соотношений.

Внедрение риск-ориентированного подхода в администрировании НДС

Принципы риск-ориентированного подхода к проведению камеральных налоговых проверок, обуславливающие истребование у налогоплательщиков необходимых пояснений, а в ряде случаев — документов, отражены в ст. 88 НК РФ и предусматривают наличие следующих обстоятельств для проведения мероприятий налогового контроля:

- выявление ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (производится автоматизированная проверка всех представленных деклараций);
- представление уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);
- использование налогоплательщиком налоговых льгот;
- представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Рос-

сийской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка;

- наличие расхождения в операциях с контрагентами по декларациям НДС;
- истребование возмещения НДС из бюджета.

При этом в целях недопущения потерь бюджета особое внимание налоговые органы уделяют поданной налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога.

Динамичное развитие экономики, рост деловой активности бизнес-среды обусловили новую стратегию в работе ФНС России, основой которой стало поэтапное внедрение риск-ориентированного подхода к администрированию НДС, смещение акцента проверки с добросовестных компаний на высокорисковые организации при максимальной автоматизации процессов проверки посредством внедрения инновационных IT-решений.

Выбор данного налога был вызван тем, что недобросовестные налогоплательщики стали более часто применять схемы ухода от налогообложения именно НДС.

ФНС России повысила эффективность проверок возмещения НДС за счет внедрения в эксплуатацию с 1 октября 2013 г. Системы управления рисками (СУР) «Автоматизированная система контроля НДС» (АСК «НДС»).

СУР АСК «НДС» является аналитическим инструментом, ориентированным на контроль возмещения НДС, который позволяет формировать экспертное мнение налогового органа о налогоплательщике на основании набора определенных параметров (критериев) и оценивать вероятность совершения налогоплательщиком налогового правонарушения в виде неправомерного заявления НДС к возмещению.

В СУР АСК «НДС» аккумулируется практически вся доступная информация о налогоплательщике, получаемая как из внутренних, так и внешних источников. Таким образом, формируется всестороннее мнение налогового органа об организации на основании набора параметров, которые подразделяются на следующие группы:

- общий анализ организации;
- анализ регистрационных данных;
- анализ налоговой истории организаций;
- анализ бенефициаров;

- анализ бизнес-периметра налогоплательщика.

В основе работы системы заложено более 80 критериев оценки налогоплательщика, каждый из которых имеет свое пороговое значение в виде фиксированных баллов. Содержание этих критериев не раскрывается в СМИ с целью недопущения адаптации налогоплательщиков под рассчитываемые показатели.

Таким образом, с момента представления декларации по НДС «к возмещению» СУР АСК «НДС» начинает анализировать налогоплательщика, суммируя присвоенные баллы по заложенным в систему критериям и в соответствии со шкалой оценки признака налогового риска, распределяет их на три группы риска (высокий, средний, низкий).

Налогоплательщики, подвергающиеся высокому налоговому риску (далее — имеющие высокий налоговый риск), являются, по сути, потенциальным инструментарием, применяемым для получения необоснованной налоговой выгоды третьими лицами, и находятся в так называемой серой зоне экономики. В отношении данных налогоплательщиков налоговыми органами проводится максимальный комплекс мероприятий налогового контроля на территориальном и региональном уровнях. При этом камеральный контроль налоговых деклараций, представленных налогоплательщиками, имеющими средний и низкий риск, не отменяется.

В отношении налогоплательщиков с низким уровнем риска осуществляется минимальный комплекс мероприятий налогового контроля, направленный на подтверждение правомерности заявленных налоговых вычетов.

Благодаря выделению «зеленой» зоны налогоплательщиков (имеющих низкий налоговый риск) у налоговых органов появляются ресурсы для усиленного контроля налогоплательщиков, которым присвоен высокий уровень риска.

Таким образом, программный продукт позволяет формировать экспертное мнение налогового органа о налогоплательщике на основании набора параметров и оценивать вероятность совершения им налогового правонарушения в виде неправомерного заявления НДС к возмещению.

Использование АСК «НДС» в работе по контролю за возмещением НДС позволило за время

ее работы в 12 раз (с 791 в III квартале 2013 г. до 64 в III квартале 2017 г.) снизить количество случаев заявления возмещения высокорисковыми организациями, т.е., по сути, теми налогоплательщиками, деятельность которых направлена на хищение бюджетных средств под видом возмещения НДС из федерального бюджета.

В рамках развития АСК «НДС» в 2015 г. ФНС России запустила второй этап данной системы — АСК «НДС-2», в рамках которого проведена работа по распространению СУР на всех налогоплательщиков НДС, как заявляющих сумму налога «к возмещению», так и отражающих суммы налога «к уплате», что позволило использовать данную систему на всех видах налогового контроля. Такой подход стал возможным благодаря изменениям, внесенным в НК РФ, установившим обязательное расширенное декларирование по НДС с 2015 г. только в электронной форме, с выгрузкой в адрес налоговых органов данных обо всех транзакциях.

АСК «НДС-2» позволяет в режиме реального времени с использованием технологии «больших данных» без взаимодействия с налогоплательщиком и истребования у него документов осуществлять мониторинг цепочек уплаты НДС и выявлять разрывы во взаимосвязях «налогоплательщик-контрагент».

Введение АСК «НДС-2» положительно отразилось и на динамике поступления НДС. Так, за 9 месяцев 2017 г. поступление НДС составило 2322,7 млрд руб., что на 320 млрд руб., или на 16%, больше, чем за аналогичный период 2016 г.¹

В целях снижения административной нагрузки на налогоплательщиков ФНС России в настоящее время апробирует механизм применения риск-ориентированного подхода к камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций по НДС, в которых отражены операции, не подлежащие (освобождаемые от налогообложения) налогообложению НДС в соответствии с пп. 2 и 3 ст. 149 НК РФ. Суть данного механизма — сокращение объема истребуемых у налогоплательщиков документов с учетом совокупности следующих факторов:

¹ По данным формы статистической налоговой отчетности ФНС России 1-НМ.

- уровень налогового риска, присвоенного СУР АСК «НДС-2»;
- результат предыдущих камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по НДС по вопросу правомерности применения налогоплательщиками налоговых льгот.

На основании информации, содержащейся в представляемом налогоплательщиком реестре операций, объем подлежащих истребованию документов определяется отдельно для каждого кода операции в соответствии с алгоритмом, учитывающим вышеуказанные условия. При этом не менее 50% от объема документов, подлежащих истребованию, должны подтверждать наиболее крупные суммы операций, по которым применены налоговые льготы.

В случае непредставления налогоплательщиком реестра или при представлении реестра не по рекомендуемой форме (в случае невозможности идентификации подтверждающих документов, невозможности их соотнесения с используемыми льготами, невозможности выполнения предъявляемых требований, неуказания в реестре суммы операции) истребование документов производится без использования риск-ориентированного подхода.

Данный алгоритм общедоступен и доведен до налогоплательщиков письмом ФНС России от 26.01.2017 № ЕД-4-15/1281@.

Таким образом, налогоплательщики, в отношении которых сформирована положительная история, не имеющие в предыдущих налоговых периодах нарушений налогового законодательства, имеют преимущество в виде частичного представления (либо непредставления полностью) в налоговый орган подтверждающих льготы документов.

Кроме того, ФНС России письмом от 13.07.2017 № ММВ-20-15/112@ сообщила о важном принятом управленческом решении в отношении налогоплательщиков, представивших налоговые декларации по НДС, которым СУР АСК «НДС» присвоен низкий или средний уровень налогового риска: камеральная налоговая проверка может быть завершена до истечения трехмесячного срока, предусмотренного п. 2 ст. 88 НК РФ. Но для этого необходимо выполнение следующего условия — 90% вычетов по НДС от общей суммы вычетов, заявленных налогоплательщиком,

должны составлять суммы налога, предъявленные продавцами товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Российской Федерации, которым СУР «АСК НДС» присвоен низкий уровень налогового риска.

Должны также отсутствовать признаки нарушений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации, либо к завышению суммы налога, заявленной к возмещению, и информация, свидетельствующая о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

Весь перечень налогоплательщиков анализируется с использованием СУР АСК «НДС-2» для выявления хозяйствующих субъектов, которые осуществляют реальную финансово-хозяйственную деятельность.

На основании перечня реально действующих налогоплательщиков, определенных системой, производится сбор досье, содержащих анализ их деятельности на основании деклараций, данных бухгалтерского учета, а также сведений из информационных ресурсов ФНС России. Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей деятельности содержит несколько уровней, в том числе анализ:

- сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики;
- сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики;
- показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности;
- факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

Кроме того, на данном этапе учитываются фактические значения двенадцати общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков, утвержденных приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@, размещенных в открытом доступе на сайте ФНС России.

Далее анализируется бизнес-периметр налогоплательщиков с отклонениями для выявления фирм-однодневок в цепочках. Данный вид аналитической работы в настоящее время осуществляется в ручном режиме. Перед ФНС

России стоит задача автоматизации данной трудозатратной части отбора налогоплательщиков, так как необходимо:

- провести анализ книг-покупок и продаж налогоплательщиков;
- проверить финансовые транзакции и сопоставить их с товарным потоком;
- определить взаимосвязанность и согласованность действий участников цепочки, вид схемы и получателя необоснованной налоговой выгоды.

Кроме того, одним из важных элементов планируемой риск-системы является информирование налогоплательщиков о рисках и мерах по их минимизации.

Так, в рамках развития и совершенствования концепции налогового контроля на основе применения риск-ориентированного подхода, а также в целях совершенствования сервисной модели работы и непрерывного повышения качества предоставляемых государственных услуг в письме ФНС России от 14.08.2017 № ЕД-4-15/16007 сообщается о рассмотрении возможности публикации дополнительной информации о наличии (отсутствии) рисков нарушения законодательства о налогах и сборах в личном кабинете налогоплательщика — юридического лица.

Перечень публикуемой в личном кабинете налогоплательщика информации может включать оценку уровня налоговых рисков, возникающих на этапах постановки на учет в налоговых органах, внесения изменений в сведения о регистрации юридического лица, представления в налоговый орган налоговых деклараций, расчетов, проверки полноты и своевременности уплаты налогов (сборов, страховых взносов), а также на этапах представления пояснений и документов в ответ на требования налогового органа при проведении налоговой проверки.

В настоящее время сформирован перечень рисков для публикации в личном кабинете налогоплательщика — юридического лица, в том числе:

- 1) риск наложения штрафных санкций;
- 2) риск приостановления операций по счетам;
- 3) риск отказа в применении вычетов по НДС;

- 4) риск отказа в возмещении НДС из бюджета;
- 5) риск отказа в применении льготы по налогам (сборам, страховым взносам);
- 6) риск доначисления налогов (сборов, страховых взносов);
- 7) риск неполноты отражения доходов для целей налогообложения;
- 8) риск необоснованного отражения расходов для целей налогообложения;
- 9) риск участия в схеме уклонения от налогообложения;
- 10) риск получения необоснованной налоговой выгоды;
- 11) риск недолжной осмотрительности;
- 12) риск отбора для проведения мероприятий налогового контроля.

Оценка уровня риска проводится на основе анализа совокупности критериев полноты, своевременности, достоверности, реальности деятельности, экономической целесообразности, правомерности и т.д. Уровень риска может быть низким, средним, высоким.

Предусматривается, что публикация информации об уровне налоговых рисков одновременно сопровождается доведением до сведения налогоплательщика — юридического лица мер ответственности, предусмотренных НК РФ, а также рекомендаций по снижению уровня выявленного риска и предотвращению возможных нарушений требований законодательства о налогах и сборах.

Представляется, что раннее информирование налогоплательщика о выявленных рисках позволит обеспечить профилактику и предупреждение потенциальных нарушений требований законодательства о налогах и сборах, а также возможность превентивного урегулирования вопросов, возникающих в процессе взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Выводы

Действенным стимулом для добровольной уплаты налогов является осознание налогоплательщиками того, что налоговые органы располагают практически всей необходимой информацией об операциях налогоплательщиков в режиме *on-line*.

Потенциал для повышения собираемости налогов видится в более эффективном использовании ИТ-решений. Их эффективное использование

и анализ позволяют создать современную систему налогового администрирования и контроля, являющуюся, по сути, глобальной контрольно-аналитической системой.

Учитывая, что ФНС России развивает и другие автоматизированные проекты, например технологию внедрения онлайн касс, онлайн систему маркировки товаров контрольными (идентификационными) знаками, имеются дальнейшие перспективы развития и совершенствования риск-ориентированного подхода.

ЛИТЕРАТУРА

1. Пансков В.Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 4. С. 74–80.
2. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения // Налоги и налогообложение. 2009. № 1. С. 17–24 с.
3. Тюрина Ю.Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение // Известия Байкальского государственного университета. Иркутск. 2016. Т. 26. № 6. С. 964–971.
4. Елисеева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите. М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.
5. Артеменко Д.А. Развитие методов налогового администрирования на основе риск-ориентированного подхода // Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета. 2011. № 1. С. 36–39.
6. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В. Налоговые риски в деятельности банков: определение, виды и основные подходы к управлению // Экономика. Налоги. Право. 2013. № 5. С. 87–91.
7. Вишневецкая Н.Г. и др. Налоговые риски государства: монография. М.: Финансовый университет, 2014. 194 с.

REFERENCES

1. Panskov V.G. Tax risks: the manifestation and possible ways to minimize [Nalogovye riski: pojavlenie i vozmozhnye puti minimizacii]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics. Taxes. Law*, 2013, No. 4, pp. 74–80.
2. Goncharenko L.I. Tax risks: a theoretical view on the content of the concept and factors [Nalogovye riski: teoreticheskij vzgljad na sodержanie ponjatija i faktory vznikovenija]. *Nalogi i nalogooblozhenie — Taxes and taxation*, 2009, No. 1, pp. 17–24.
3. Tyurina Yu.G. Tax risks and factors vlasie on their appearance [Nalogovye riski i faktory, vlijashhie na ih vznikovenie]. *Izvestija Bajkal'skogo gosudarstvennogo universiteta — Bulletin of Baikal state University*, 2016, Vol. 26, No. 6, pp. 964–971.
4. Eliseeva I.I., Terekhov A.A. Statistical methods in auditing [Statisticheskie metody v audite]. Moscow, Finance and statistics, 1998, 176 p.
5. Artemenko D.A. Development of methods of tax administration on the basis of a risk-based approach [Razvitie metodov nalogovogo administrirovanija na osnove risk-orientirovannogo podhoda]. *Izvestija Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo jekonomicheskogo universiteta — Bulletin of Saint-Petersburg state economic University*, 2011, No. 1, pp. 36–39.
6. Goncharenko L.I., Malkova V. Tax risks in banking: definition, types and approaches to management and Economics [Nalogovye riski v dejatel'nosti bankov: opredelenie, vidy i osnovnye podhody k upravleniju]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo — Economics. Taxes. Law*, 2013, No. 5, pp. 87–91.
7. Vishnevskaya N.G. i dr. Tax risks state. Monograph. [Nalogovye riski gosudarstva. Monografija]. Moscow, Financial University, 194 p.