

Методы анализа и управления налоговыми рисками

Tax Risk Analysis and Management Methods

УДК 336.22



Жутяева Светлана Александровна

доцент Санкт-Петербургского университета технологий управления и экономики,
кандидат экономических наук, доцент
190103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр., д. 44, лит. А

Svetlana A. Zhutyaeva

St. Petersburg University
of Management Technologies and Economics
Lermontovskiy Ave 44/A, St. Petersburg, Russian Federation, 190103



Звягина Елена Михайловна

доцент Санкт-Петербургского университета технологий управления и экономики,
кандидат экономических наук
190103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр., д. 44, лит. А

Elena M. Zvyagina

St. Petersburg University
of Management Technologies and Economics
Lermontovskiy Ave 44/A, St. Petersburg, Russian Federation, 190103



Давыдова Ольга Викторовна

доцент Санкт-Петербургского университета технологий управления и экономики, кандидат экономических наук
190103, Санкт-Петербург, Лермонтовский пр., д. 44, лит. А

Ol'ga V. Davydova

St. Petersburg University
of Management Technologies and Economics
Lermontovskiy Ave 44/A, St. Petersburg, Russian Federation, 190103

В условиях роста бюджетного дефицита в России, низкого потребительского спроса, ужесточения санкций за невыполнение обязанностей налогоплательщиков и увеличения срока давности по уголовным налоговым правонарушениям, расширения параметров сбора и обмена налоговой информацией, быстрого роста уровня технологической и экспертной обеспеченности налоговых органов, спада деловой активности бизнеса и возросших валютных рисков особо актуальными становятся вопросы, предопределяющие возникновение рисков особого типа и необходимость создания эффективной системы управления.

Цель. Определить методы анализа и управления налоговыми рисками с целью создания системы контроля за ними, адаптированной к особенностям бизнеса и внешней среде.

Задачи. Оценить последствия проявления налоговых рисков для налогоплательщиков. Выделить причины возникновения налоговых рисков, спровоцированные действиями налогоплательщиков и налоговыми органами.

Рекомендовать качественные методы анализа уровня налогового риска и систему методов управления налоговыми рисками.

Результаты. Раскрыто понятие «налоговый риск», обозначены угрозы налоговых рисков для налогоплательщиков. Дана оценка уровня налоговой нагрузки по видам экономической деятельности и последствий за отклонение от среднестатистического его значения. Подчеркивается важность методов анализа налогового риска как инструмента минимизации риска. Предложены методы снижения уровня налогового риска (диверсификация, создание резервов, локализация риска, лимитирование, страхование, перенос риска).
Ключевые слова: налоговые риски, методы анализа рисков, диверсификация, локализация, лимитирование, трансфер

Considering the growing budget deficit in Russia, low consumer demand, tightening sanctions for default in taxpayers' duties and increasing periods of limitation for criminal tax offences, expanding parameters of the collec-

tion and exchange of tax data, rapid growth of the technological level and expertise of tax authorities, slump in business activity and increased exchange risks, the matters that predetermine the formation of a particular type of risk become especially crucial, and the need for an efficient management system grows.

Aim. This study aims to identify methods for the analysis and management of tax risks with the purpose of creating a monitoring system adapted to the specifics of business and the external environment.

Tasks. This study assesses the consequences of tax risks for taxpayers, identifies the reasons for the formation of tax risks instigated by the actions of taxpayers and tax authorities, and recommends qualitative methods for the analysis of tax risk level as well as a system of methods for tax risk management.

Results. The concept of "tax risk" is explained, and potential tax risk threats for taxpayers are identified. The level of tax burden is evaluated by type of economic activity and consequences for the deviation from its average value. The importance of tax risk analysis methods as a toll for minimizing risks is emphasized. Methods for reducing tax risk level are proposed (diversification, accumulation of reserve, risk localization, rationing, insurance, risk transfer).

Keywords: tax risks, risk analysis methods, diversification, localization, rationing, transfer

Современные тенденции развития налогового законодательства характеризуются изменчивостью, сложностью, противоречивыми толкованиями и фискальной ориентированностью, что предопределяет возникновение рисков особого типа, обуславливающих необходимость создания эффективной системы управления.

Мероприятия по оценке и предупреждению налоговых рисков приобретают особую актуальность в условиях роста бюджетного дефицита в России, низкого потребительского спроса, роста задолженности в бюджет по налогам (табл. 1), ужесточения санкций за невыполнение обязанностей налогоплательщиков и увеличения срока давности по уголовным налоговым правонарушениям, расширения параметров сбора и обмена налоговой информацией, предоставления дополнительных полномочий налоговым органам, быстрого роста уровня технологической и экспертной обеспеченности налоговых органов, спада деловой активности бизнеса и возросших валютных рисков. Все эти факторы вынуждают экономически активных налогоплательщиков рассматривать любые возможности (вплоть до противоречащих законам) сохранения рентабельности своего бизнеса.

Угрозы налоговых рисков рассматриваются как весьма высокие, поскольку налоги являются существенной статьей расходов хозяйствующих субъектов. Применительно к

конкретному бизнесу налоговая нагрузка значительно дифференцирована. В табл. 2 приведены значения средней налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Средняя налоговая нагрузка за 2015 г. составила 9,7%; по видам экономической деятельности она варьируется от 2,2% в «торговле автотранспортными средствами и их техобслуживанием» до 42,6% в «добыче топливно-энергетических полезных ископаемых». Если налоговая нагрузка находится на более низком уровне или значительно отклоняется от среднестатистического для данной отрасли показателя, при наличии других критериев, свидетельствующих, по мнению налоговых органов, о потенциальных налоговых нарушениях, то это может стать причиной выездной налоговой проверки. В этой связи повышается значимость превентивных мер по предупреждению налоговых рисков [3].

Текущие условия вступают в противоречие с трендом прошлых лет, заключавшимся в формировании имиджа добросовестного налогоплательщика, и ставят под сомнение устойчивость и прозрачность бизнеса. Минимизация налоговых рисков — это действительно эффективный способ для снижения налоговой нагрузки в допустимых законом пределах. В свою очередь, недостаточный контроль над налоговыми рисками может привести к весьма негативным последствиям, таким как снижение стоимости бизнеса, отказ в получении кредитов, административные и уголовные преследования, аресты счетов и банкротство.

В настоящее время термин «налоговый риск» в законодательстве о налогах и сборах не определен. Однако он широко применяется в научной литературе по налогообложению. В качестве основных черт налогового риска большинство экономистов выделяют его негативный характер, проявляющийся в возможной угрозе финансовых и других потерь, а также сложность в определении и оценке. Исследованию сущностного содержания налоговых рисков посвящена диссертация Л. И. Гончаренко. Автор определяет налоговый риск как «возможность возникновения нежелательных отклонений от плановых (ожидаемых) показателей, характеризующих деятельность участников налоговых правоотношений в сфере налогообложения, в силу различных факторов воздействия» [4].

М. Р. Пинская отмечает, что «общая причина возникновения налоговых рисков как для государства, так и для налогоплательщиков заключена в недостатках законодательства, провоцирующих возникновение спорных ситуаций и столкновение интересов» [5]. А. А. Леушев рассматривает налоговый риск в широком

Таблица 1

Задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации* в 2006–2015 гг., млрд руб.

Вид налога	Год					
	2006**	2011	2012	2013	2014	2015
Всего, в том числе:	754	704	675	728	770	803
по федеральным налогам и сборам, из них:	656	585	553	591	610	614
налог на добавленную стоимость	312	313	305	319	333	368
налог на прибыль организаций	180	176	160	175	165	138
по региональным налогам	54	70	77	83	96	114
по местным налогам и сборам	35	33	26	32	39	50
по налогам со специальным налоговым режимом	8	16	17	20	24	26

* По данным ФНС России; без учета задолженности по уплате пеней и налоговых санкций. На 1 января 2015 г. (без учета данных по Крымскому федеральному округу).

** Без учета задолженности территориальным дорожным фондам.

Источники: [1].

Таблица 2

Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в РФ в 2012–2015 гг., %

Показатель	Год			
	2012	2013	2014	2015
Всего, в том числе:	9,8	9,9	9,8	9,7
сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство — всего	2,9	2,9	3,4	3,5
рыболовство, рыбоводство	7,1	6,6	6,2	6,5
добыча полезных ископаемых	35,2	35,7	38,5	37,9
обрабатывающие производства — всего, в том числе:	7,5	7,2	7,1	7,1
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	16,6	19,1	19,4	18,2
текстильное и швейное производство	7,6	7,2	8,1	7,8
издательская и полиграфическая деятельность, тиражирование записанных носителей информации	13,6	14,2	13,3	13,4
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	3,1	3,2	3,8	4,5
производство машин и оборудования	11,3	10,9	11,7	12,9
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	10,3	10,8	10,9	11,2
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	4,2	4,6	4,8	5,4
строительство	13,0	12,0	12,3	12,7
оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	2,8	2,6	2,6	2,7
гостиницы и рестораны	9,9	8,9	9,0	9,0
транспорт и связь	9,1	7,5	7,8	7,3
операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	18,6	17,9	17,5	17,2
деятельность по организации отдыха и развлечений, культуры и спорта	29,4	30,8	29,1	29,1

Составлено по: информация Федеральной налоговой службы от 28 апреля 2016 г. «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности, в процентах»; приложение № 3 к приказу [2].

смысле как «возможность понести финансовые (и иные) потери, связанные с процессом исчисления и уплаты налогов», а в узком смысле — как «возможность доначислений налогов, штрафов, пеней и иных финансовых санкций налоговыми органами» [6]. Отметим, что налоговые риски могут выражать негативный нефинансовый характер. К примеру, существуют налоговые риски выемки документов и ареста имущества налогоплательщика. Налоговые риски — «возможность понести финансовые и иные потери, связанные с процессом уплаты и оптимизации налогов, выраженная в денежном

эквиваленте» [7]. По мнению Н. Г. Викторовой, «налоговый риск — это показатель вероятности наступления негативных последствий; он необходим в налоговом менеджменте для оценки устойчивости и равновесия его полиархической структуры» [8].

На наш взгляд, налоговые риски налогоплательщиков подразделяются на:

1) риск уменьшения финансовых ресурсов и имущественного потенциала по причине финансовых потерь (ошибочные исчисления и переплаты налога или доплаты налога в бюджет, включая штрафы, пени);

Основные показатели контрольной работы налоговых органов РФ в 2015 г.

Показатель	2015 г.	По сравнению с 2014 г., %
Всего налоговых проверок, единиц	31 973 289,0	97,2
Дополнительно начислено платежей по выездным и камеральным проверкам, млн руб.	351 478,0	101,7
Дополнительно начислено на одну проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	177,6	102,7
Количество выездных налоговых проверок, единиц	30 662,0	85,8
Дополнительно начислено платежей на одну выездную проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	8902,3	108,2
Количество камеральных налоговых проверок, единиц	31 942 627,0	97,2
Дополнительно начислено платежей по камеральным проверкам (включая налоговые санкции и пени), млн руб.	81 265,5	148,0
Дополнительно начислено платежей на одну камеральную налоговую проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	41,7	149,1

Источник: [10].

- 2) риск увеличения налоговой нагрузки вследствие неверного исчисления налогов;
- 3) риск потери деловой репутации, влекущий отказ партнеров от заключения сделок;
- 4) риск возникновения отрицательных последствий в результате контрольных и превентивных действий налоговых органов в отношении организации (назначение налоговых проверок, арест имущества, ограничения операций по счетам);
- 5) риск банкротства организации или ликвидации отдельного направления бизнеса.

Появление налоговых рисков обусловлено налоговой неопределенностью, когда права участников налоговых отношений характеризуются альтернативностью — вообще не определены или определены неоднозначно. Нобелевские лауреаты по экономике 2001 г. Дж. Акерлоф, М. Спенс и Дж. Стиглиц вводят категорию «налогового парадокса», подразумевающая ситуацию, при которой налогоплательщик, стремящийся оптимизировать свою деятельность для увеличения прибыли, не предпринимает никаких действий, направленных на минимизацию своих налоговых обязательств. В то же время Д. М. Щекин рассматривает «налоговые риски как результат, спровоцированный действиями налогоплательщика или органов государства по отношению к налогоплательщику» [9].

Обобщив и систематизировав судебную практику в процессе исследования факторов возникновения налоговых рисков, мы можем выделить следующие причины налоговых рисков:

- несимметричность ряда положений налогового и гражданского законодательства;
- частота изменения законодательства, качество нормативных актов и организация государственного налогового контроля (табл. 3);
- насыщенность правоприменительной практики оценочными понятиями (такими, как,

например, «необоснованная налоговая выгода»);

- нормативное предписание налогоплательщику обязанности быть осмотрительным при выборе контрагентов;
- отсутствие единообразия судебной практики по налоговым спорам в различных федеральных округах;
- чрезмерная налоговая оптимизация, часто она приближена к избеганию уплаты налога, реализуются так называемые схемы, формально не выходящие за рамки закона, но лишённые какого-либо экономического смысла, кроме минимизации налогообложения;
- ошибочное толкование положений Налогового кодекса (особенно в части формирования расходов и использования налоговых льгот);
- некомпетентность сотрудников, исчисляющих и перечисляющих налоговые платежи организации, низкий уровень организации документооборота и низкое качество внутреннего контроля;
- недостаточная проработка вопросов методологического и методического характера, связанная с ведением налогового учета.

В процессе анализа уровня рисков могут использоваться такие качественные методы, как аналогии, *Due Diligence*, дерево решений и судебные прецеденты. Метод аналогии заключается в сравнении вида, размера и причин возникновения или изменения конкретного анализируемого риска с аналогичной ситуацией. Данный метод позволяет предпринимателю пользоваться судебным решением, вступившим в законную силу, как определенной нормой в решении налоговых рисков.

Метод *Due Diligence* (должное внимание) основывается на сборе и анализе информации об изменениях во внешней среде. Он пред-

полагает оценку общей налоговой нагрузки, анализ возможности ее изменения в связи с коррективами в налоговом законодательстве или примерами судебной практики, изучение вероятных налоговых рисков, диагностику рисков предъявления налоговыми органами претензий, мониторинг и учет налоговых недоимок или переплат в стоимости приобретаемой компании, а также экспертизу законности применяемых компанией схем налоговой оптимизации.

Метод построения дерева решений основывается на определении видимого количества рассматриваемых ситуаций и вероятности наступления риска, что позволяет предложить прогноз важных событий, которые являются базой для выбора приемлемого уровня риска [11]. К примеру, для самостоятельной оценки рисков экономическим субъектам рекомендовано применять критерии, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок на основании приказа ФНС РФ от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 [2]. Данный нормативный документ предусматривает 12 оснований для отбора компаний с целью проведения проверок. Достаточным условием для проведения налоговой инспекцией проверки выступает наличие хотя бы трех критериев.

Метод судебного прецедента может использоваться двумя способами. Первый из них применяется в том случае, когда предприятие полностью уплачивает налог, выступающий основанием для судебного разбирательства с органом налоговой службы, а потом возмещает данные средства путем подачи, заверяющей свою правоту декларации с уточнениями. В таком случае отсутствует риск негативных последствий для предприятия даже при решении в пользу исполнительного органа. Плюсом выступает возможность возвращения уплаченных денег. Второй способ предусматривает выделение обязательного платежа налоговому органу в определенной части, после чего, так же как и в первом случае, лицо подает декларацию с уточнениями. Последующие действия будут такими же, как и при использовании первого способа: суд вынесет решение по возникшему спору, которое может послужить прецедентом. Недостатком рассматриваемого способа является риск необходимости доплаты налога, а также дополнительного возложения штрафа за его неуплату в установленный срок.

Методы управления налоговыми рисками можно разделить на следующие группы.

1. Диверсификация является сложным процессом, означающим снижение уровня налогового риска за счет применения нескольких различных инструментов. В зависимости от

направлений распределения риска можно выделить следующие виды диверсификации:

- **налоговых режимов** — расширение направлений деятельности организации, приводящее к снижению рисков. Теоретически чем более отличаются друг от друга режимы налогообложения, тем ниже риск, однако на практике возможно совмещение только ЕНВД или патентной системы налогообложения (для ИП) с остальными режимами. Таким образом, существенную дифференциацию могут позволить себе только мелкие хозяйствующие субъекты или более крупные компании (если удовлетворяют критериям применения ЕНВД);
- **территориальная (пространственная)** — в других регионах, в том числе в особых экономических зонах, ТОРках (ТОСЭРках) и странах с более благоприятными налоговыми условиями;
- **поставщиков** — формирование портфеля поставщиков из числа добросовестных налогоплательщиков с целью минимизации риска отказа в вычетах по НДС.

2. Компенсация и ограничение направлены на смягчение последствий в случае наступления неблагоприятного исхода рискованной ситуации. Они включают:

- создание резервных фондов, средства которых используются в случае наступления неблагоприятной ситуации, что способствует накоплению определенного «запаса прочности» при принятии рискованного налогового решения;
- **лимитирование**, т.е. система финансовых ограничений, на ресурсы, используемые в рискованные ситуации; определяет границы свободного принятия решений, службой корпоративного налогового контроля;
- **локализацию риска** — создание подразделений или обособленных предприятий в случае финансовых потерь или неудач для распределения налогового риска.

3. Трансфер (передача) риска приводит к тому, что изменяется не величина риска, но лицо, которое в случае возникновения неблагоприятной ситуации сталкивается с ее негативными последствиями (в отличие от предшествующей группы методов, где «номинальный носитель» последствий остается тем же самым). К трансферу относятся такие методы управления налоговым риском, как страхование и перенос риска (принятие риска аудиторской или консалтинговой компанией).

Страхование, вопреки распространенной в повседневной жизни трактовке данного понятия, не позволяет снизить риск, но дает возможность передать его страховой компании за определенное вознаграждение. Следует отметить, что передается не риск наступ-

пления страхового случая как такового (назначения налоговых санкций и т. д.), а риск финансовых потерь и расходов, связанных с возможным наступлением страхового случая. Например, в случае покупки полиса страхования хозяйствующий субъект не избавляется (ни полностью, ни частично) от риска начисления и истребования налоговых санкций, но в случае их предъявления соответствующие расходы «принадлежат» не ему, как было бы в случае отсутствия полиса, а страховой компании (полностью или частично, в соответствии с условиями договора страхования) [12].

Передача налоговых рисков означает возложение ответственности за последствия на кого-то другого (например, на аудиторскую компанию). Здесь нужно проследить, чтобы юристы четко прописали это положение в договорах с аудиторами.

Для целей устранения потенциальных сложностей в трактовке налогового законодательства во многих странах введен механизм получения налогового рулинга (*tax ruling*). Речь идет об официальном подтверждении из налогового органа, которое позволяет собственникам бизнеса определить заранее их права и обязанности, а также уровень налоговой нагрузки в конкретной ситуации при проведении определенной сделки. Налоговый рулинг может содержать в себе предварительные оценки налоговых рисков компании, стоимости актива, периода амортизации средств предприятия или уровня минимальной заработной платы сотрудников. Соответствующие поправки в Налоговый кодекс РФ (ст. 105.30 «Мотивированное мнение налогового органа, в которой появляется возможность использовать налоговый рулинг») вступили в силу со 2 июня 2016 г.

Мотивированное мнение налогового органа отражает его позицию по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов. Мотивированное мнение направляется организации при проведении налогового мониторинга. Составление мотивированного мнения может быть инициативным или по запросу организации.

Запрос о предоставлении мотивированного мнения должен содержать:

- 1) описание деловой цели;
- 2) информацию о деятельности контрагентов;
- 3) позицию организации по вопросам порядка исчисления и уплаты налогов в отношении совершенной или планируемой сделки.

О согласии с мотивированным мнением организация уведомляет налоговый орган в течение 1 месяца со дня его получения. Мотивированное мнение является обязательным для исполнения налоговыми органами и орга-

низацией в ходе проведения налогового мониторинга.

В России постепенно расширяется практика применения налогового рулинга. Отсутствие однозначной позиции и полное игнорирование п. 7 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым «все противоречия трактуются в пользу налогоплательщика», заставляли предпринимателей просчитывать последствия сделок. С целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях сделки, которую он только планирует совершить, в рамках мероприятий налогового рулинга введен в действие институт налогового мониторинга.

Институт налогового мониторинга введен в действие федеральным законом № 348-ФЗ, раздел V.2 [13], вступившим в силу с 1 января 2015 г. В отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков положения раздела V.2 части 1-й НК РФ применяются с 1 января 2016 г.

Полностью избежать налоговых рисков невозможно, но ими можно управлять — минимизировать и диверсифицировать. Поэтому активным хозяйствующим субъектам (как правило, средним и крупным налогоплательщикам) необходима эффективная система корпоративного контроля налоговых рисков, адаптированная к особенностям бизнеса и внешней среде.

Литература

1. Российский статистический ежегодник. 2015: Стат. сб. / Росстат. М., 2015. 728 с.
2. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (с изменениями и дополнениями): Приказ Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@: [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://base.garant.ru/12153820/>.
3. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Статут, 2007. 236 с.
4. Гончаренко Л. И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2 (338). С. 2–13.
5. Пинская М. Р. Налоговый риск: сущность и проявления // Финансы. 2009. № 2. С. 43–46.
6. Леушев А. А. Методологические подходы к анализу и управлению налоговыми рисками // Финансы и кредит. 2007. № 17 (257). С. 39–43.
7. Растамханова Л. Н. Теория, методология и организация систем внутреннего контроля в условиях управленческого консалтинга: Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. Йошкар-Ола, 2009. 38 с.
8. Викторова Н. Г. Методология и инструментарий управления налогообложением и налоговыми рисками на макро- и микроуровнях: Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. СПб., 2015. 33 с.
9. Тихонов Д. Н., Липник Л. Г. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков. М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. 256 с.

10. *Налоговая аналитика* // Сайт Федеральной налоговой службы: [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.
 11. *О способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском*: Письмо ФНС России от 28 декабря 2012 г. № АС-4-2/22619@: [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://rulings.ru/acts/Pismo-FNS-Rossii-ot-28.12.2012-N-AS-4-2_22619/.
 12. *Цепилова Е. С.* Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов. М.: Вузовская книга, 2013. 158 с.
 13. *О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации*: Федеральный закон РФ от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ: [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=170540&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.8277650027651169#0>.
- ## References
1. *Rossiyskiy statisticheskiy ezhegodnik. 2015: Stat. sb.* [Russian statistical yearbook. 215: Stat. coll.]. Moscow, Rosstat Publ., 2015. 728 p.
 2. *Order of the Federal Tax Service of May 30, 2007 № ММ-3-06 / 333 @ "On approval of field tax audits planning system concepts" (as amended)*. Available at: <http://base.garant.ru/12153820/>. (in Russ.).
 3. *Shchekin D. M.* *Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax risks and development trends of tax law]. Moscow, Statut Publ., 2007. 236 p.
 4. *Goncharenko L. I.* *Nalogovye riski: teoriya i praktika upravleniya* [Tax risks: Theory and practice of management]. *Finansy i kredit*, 2009, no. 2 (338), pp. 2–13.
 5. *Pinskaya M. R.* *Nalogovyy risk: sushchnost' i proyavleniya* [Tax risk: The nature and manifestations]. *Finansy*, 2009, no. 2, pp. 43–46.
 6. *Leushev A. A.* *Metodologicheskie podkhody k analizu i upravleniyu nalogovymi riskami* [Methodological approaches to the analysis and management of tax risks]. *Finansy i kredit*, 2007, no. 17 (257), pp. 39–43.
 7. *Rastamkhanova L. N.* *Theory, methodology and organization of the internal control systems in a management consulting. Diss. doct. econ. sci. Synopsis*. Yoshkar-Ola, Mari STU, 2009. 38 p. (in Russ.).
 8. *Viktorova N. G.* *Methodology and tax management tools and tax risks at the macro- and micro levels. Diss. doct. econ. sci. Synopsis*. St. Petersburg, SPb State Univ. of Economics, 2015. 33 p. (in Russ.).
 9. *Tikhonov D. N., Lipnik L. G.* *Nalogovoe planirovanie i minimizatsiya nalogovykh riskov* [Tax planning and minimization of tax risks]. Moscow, Alpina Business Books Publ., 2004. 256 p.
 10. *Tax analytics*. Official website of the Federal Tax Service. Available at: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>. (in Russ.).
 11. *Russian Federal Tax Service letter dated 28.12.2012 N AS-4-2 / 22619 @ "On the methods of conducting financial and economic activity with a high tax risk"*. Available at: http://rulings.ru/acts/Pismo-FNS-Rossii-ot-28.12.2012-N-AS-4-2_22619/. (in Russ.).
 12. *Tsepilova E. S.* *Sistema kontrolya nalogovykh obyazatel'stv khozyaystvuyushchikh sub'ektov* [Control of tax liabilities of business entities]. Moscow, Vuzovskaya kniga Publ., 2013. 158 p.
 13. *Federal Law of November 04.2014 № 348-FZ "On Amendments to Part One of the RF Tax Code"*. Available at: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=170540&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.8277650027651169#0>. (in Russ.).