

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2026, Том 18, № 4 / 2026, Vol. 18, Iss. 4 <https://esj.today/issue-4-2026.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/26ECVN426.pdf>

DOI: 10.15862/26ECVN426 (<https://doi.org/10.15862/26ECVN426>)

5.2.4. Финансы (экономические науки)

Ссылка для цитирования этой статьи:

Школик, О. А. Характеристика налогового риска с позиции ущерба налогоплательщика / О. А. Школик // Вестник евразийской науки. — 2026. — Т. 18. — № 4. — URL: <https://esj.today/PDF/26ECVN426.pdf>. DOI: 10.15862/26ECVN426.

For citation:

Shkolik O.A. Characterization of tax risk from the perspective of taxpayer damage. *The Eurasian Scientific Journal*. 2026;18(4): 26ECVN426. Available at: <https://esj.today/PDF/26ECVN426.pdf>. DOI: 10.15862/26ECVN426. (In Russ., abstract in Eng.).

УДК 336.2

Школик Олег Александрович

ФГКОУ ВО «Уральский юридический институт Министерства внутренних дел Российской Федерации»,
Екатеринбург, Россия

Доцент кафедры «Социально-экономических дисциплин»

Кандидат экономических наук, доцент

E-mail: o.shkolik@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2521-3980>

РИНЦ: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=765424

Характеристика налогового риска с позиции ущерба налогоплательщика

Аннотация. Статья посвящена исследованию налогового риска как одной из наиболее дискуссионных и теоретически значимых категорий современной экономической науки. В центре внимания автора находится проблема ущерба, причиняемого налогоплательщику в результате реализации рискованных событий в сфере налогообложения. Автор проводит критический анализ современных научных подходов к определению налоговых рисков, переосмысливает устоявшуюся в науке позицию о двойственной (внешней и внутренней) природе налоговых рисков, доказывая, что налогоплательщик не является активным источником их формирования, а выступает лишь пассивным носителем, вынужденным реагировать на внешние императивные условия. На основе анализа законодательства, правовых позиций Конституционного Суда РФ и судебной практики автором формулируется авторское определение категории «налоговый убыток» и выделяются только две обоснованные формы налогового риска: риск, исходящий от неправомерного поведения контрагента, и риск, связанный с незаконными действиями налоговых органов. Эмпирическая часть исследования включает детальный разбор практического кейса налогового спора, а также анализ статистических данных Федеральной налоговой службы и Верховного Суда Российской Федерации, демонстрирующих масштаб негативных последствий для бизнеса. На основе этих данных автор приходит к выводу о низкой эффективности существующей системы арбитражного судопроизводства как инструмента защиты налоговых прав экономических субъектов. В завершение работы формулируются основные выводы о существенном значении налоговых рисков для финансовой устойчивости бизнеса и необходимости совершенствования механизмов правовой защиты налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговые риски; налоговые споры; налоговое поведение; налоговые обязательства; налоговые убытки; налоговые правоотношения; налоговый контроль; налоговая оптимизация

Введение

Среди современных научных исследований, посвященных проблемам налогообложения, актуальным направлением является разработка вопросов совершенствования налоговых правоотношений, в рамках которых налогоплательщики будут нести соразмерное налоговое бремя, а государство, не создавая излишнего давления на национальную экономику в целом и отдельных налогоплательщиков в частности, будет обеспечено стабильно поступающими финансовыми ресурсами. В области исследования частных аспектов налогообложения особое внимание уделяется проблемам оптимизации налоговой нагрузки, организации налогового менеджмента как процесса управления предприятиями своими налоговыми обязательствами, и противодействия рискам экономических субъектов, формирующимся в сфере налогов и воплощающимся в виде незапланированной налоговой обязанности, в том числе обязанности непредвиденного объема.

Традиционный подход при исследовании налоговых рисков характеризуется рассмотрением их с позиции всеобщей принадлежности. Иными словами, налоговый риск рассматривается как свойство, естественным образом присущее любому правосубъектному лицу, то есть любому налогоплательщику, так как он имеет всеобщий характер, закрепленный в Конституции РФ.¹ В рамках этого наиболее распространенного подхода налогоплательщик представляется не только как инициатор и главный интересант противодействия налоговым рискам, но и, в том числе, как активный источник их формирования, а также как внутренний фактор происхождения самого рискованного события. Иными словами, здесь подчиненный участник налоговых правоотношений рассматривается как свободный волевой субъект, несмотря на императивность данной категории отношений. В противовес такому подходу находится научная позиция, где налогоплательщик представляется как субъект с ограниченной волей, действующий под давлением внешних императивных обстоятельств, а потому категория «налоговые риски», ее содержание и сущность рассматриваются с точки зрения другой научной категории — налоговое поведение. И в этом ключе налоговый риск представляется непредсказуемым и сложно прогнозируемым явлением, управление которым в большей степени неподвластно налогоплательщику, и воплощаемым для последнего в форме налогового убытка.

Цель исследования состоит в анализе современных подходов к сущности и содержанию налоговых рисков, их сопоставлении, выработке и обосновании авторской позиции относительно категории «налоговые риски», оценке роли налогоплательщиков в процессе их формирования и управления ими, а также относительно сущности и содержания ущерба налогоплательщиков от реализации данных рисков.

Методы и материалы

В ходе проведения исследовательской и аналитической работы были использованы различные методы исследования, в том числе теоретические, эмпирические и количественные методы.

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Консультант Плюс. — Режим доступа: URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399 (дата обращения: 01.05.2026).

При проведении исследования автор руководствовался публичными данными государственных ресурсов, в том числе сведениями из системы электронного документооборота «Электронное правосудие», данными и материалами Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности и портала открытых данных Федеральной налоговой службы (ФНС России), а также информацией и документами, размещенными в Едином федеральном реестре юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности (Федресурс).

Основой исследования выступила совокупность данных, полученных, систематизированных и обработанных автором самостоятельно в результате изучения материалов, событий, фактов и финансово-экономических показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность отдельных экономических субъектов, раскрывающих практику ведения ими предпринимательской деятельности, исполнения ими налоговых обязательств и их взаимодействия с налоговыми органами и органами судебной власти. В рамках работы над исследованием автором использовались: материалы арбитражных дел по рассмотрению экономических споров из административных правоотношений, предметом судопроизводства по которым являлось обжалование решений налоговых органов о привлечении налогоплательщиков к ответственности; данные бухгалтерской отчетности коммерческих организаций и информация о результатах проведения аудиторских проверок в отношении их финансовой отчетности; официальные статистические данные о результатах контрольной работы налоговых органов.

Обзор литературы

Несмотря на широкий количественный охват научными исследованиями проблематики налоговых рисков и вопросов противодействия им, на текущий момент данная научная категория продолжает относиться к тем, в отношении которых нет единой устоявшейся позиции. Есть некоторые общие точки пересечения научных мнений относительно сущности данной категории рисков. В частности, общим является признание негативного характера данного явления, однако взгляды на его содержание, источники и факторы его формирования совершенно разнообразны.

Что касается источников и факторов формирования налоговых рисков, взгляды представителей экономической науки преимущественно сводятся к утверждению о двойственной факторной природе налогообложения. Вследствие этого налоги, а также производное от них понятие налоговых рисков, выступают одновременно в качестве внешних и внутренних детерминант, оказывающих воздействие на финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующих субъектов. Так, в работе Ромашкиной И. В. и Венедиктова М. В. формулируется ряд авторских положений, согласно которым налоговый риск, представляя собой один из наиболее существенных и уникальных подвидов финансовых рисков, выступает неотъемлемым элементом предпринимательской деятельности экономического агента, проистекает из его налоговых обязательств и детерминируются непредсказуемыми внешними и внутренними факторами [1]. В публикациях В. В. Мороза, В. С. Осипова, О. А. Старковой также содержатся утверждения, трактующие объективные (экзогенные) и субъективные (эндогенные) факторы в качестве истоков формирования налоговых рисков [2]. При этом исследователи подчеркивают, что налоговые риски представляют собой потенциальную угрозу в форме неблагоприятных финансовых последствий как следствие правомерной и неправомерной налоговой оптимизации [3].

Следовательно, если на основе взглядов о двойственной факторной природе налоговых рисков и аргументов, их подкрепляющих, сформировать обобщенное (консолидированное)

представление, то его суть можно раскрыть следующим тезисом: при бесспорно объективном (экзогенном по отношению к налогоплательщику) характере налогообложения налоговая нагрузка и сопряженные с ней риски обладают также и субъективной природой, поскольку отчасти выступают результатом субъективных управленческих решений относительно выбора налогового режима, объекта налогообложения, применения льгот и вычетов и т. п.

В качестве альтернативной точки зрения нужно привести позиции исследователей, подвергающих сомнению зависимость налоговых рисков от внутренних обстоятельств. Например, Будкина Е. С. и Першин Я. Р. в своей работе приходят к заключению, что устанавливаемые государством регулятивные условия и параметры ведения экономической деятельности, в том числе императивно возлагаемые налоговые обязательства, выступают определяющим фактором не только принятия управленческих решений, но предопределяющим их содержание и воплощение в виде конкретных действий [4]. В свою очередь, Иванова Е. В. утверждает, что проявлением налогового поведения является совокупность решений, которые вырабатывает и предпринимает налогоплательщик, тем самым реагируя в ответ на предъявляемые ему фискальные требования [5]. Более развернутую позицию представляет Малышев М. К., согласно которой поведение экономических агентов в части своих налоговых обязательств представляет собой ответную реакцию на действия государства и устанавливаемые им условия налогообложения [6]. Здесь же данный исследователь отмечает то, что регулирование базы для исчисления налога и налоговых ставок, введение различных налоговых режимов, а также предоставление льгот и вычетов — есть инструменты государственного управления налоговым поведением.

Иначе говоря, в русле подобной логики действия хозяйствующего субъекта по управлению налоговой нагрузкой или направленные на оптимизацию своих налоговых обязательств, реализуемые на основе принятых им управленческих решений, правомерно трактовать как действия реактивные, действия под внешним фискальным давлением и являющиеся приспособлением к сложившейся ситуации посредством выбора ограниченных альтернатив, номенклатуру которых опять же определили внешние факторы в лице государства. Следовательно, те финансово-управленческие решения в области налогообложения, которые якобы выражают свободную волю налогоплательщика и потому рассматриваются как внутренний источник налоговых рисков, в реальности есть следствие и продолжение внешнего импульса. Они принимаются в условиях вынужденного выбора из предложенных вариантов при отсутствии возможности отказаться от участия в выборе. Следовательно, сам экономический субъект не влияет на формирование риска, он лишь конфигурирует его, оперирует его параметрами строго в пределах предоставленных ему правовых возможностей, в связи с чем тезис о внутренних факторах или предпосылках налоговых рисков выглядит иллюзорным.

Из приведенных позиций разных авторов отчетливо видно, насколько разнятся их взгляды относительно отдельных составляющих элементов и содержательных характеристик, на базе которых образуется многомерная категория «налоговые риски». Поэтому является очевидным, что относительно и самого определения данной категории позиции авторов сильно разнятся как по подходу в идентификации, так и по объему конкретизации. Например, группа авторов в составе Артеменко Д. А., Агузаровой Л. А. и других исследователей, трактуют налоговый риск как вероятную возможность, выражающуюся в незапланированных убытках, полученных в рамках налоговых отношений [7]. Печенегина Т. А. рассматривает налоговый риск, представляя его как вероятностные последствия, выражающиеся в применении мер ответственности к налогоплательщику [8]. В ином ключе рассматривает налоговые риски Пансков В. Г., который говорит о налоговом риске как о вероятностном событии финансовых и иных потерь [9]. При этом оба указанных автора отмечают, что результирующим действием рискованного события является снижение экономического потенциала и финансовой устойчивости

хозяйствующего субъекта. Лабурдова И. П. приводит следующее определение: «налоговый риск — это вероятность недополучения планируемого дохода, финансовых потерь или репутационных убытков организации» [10, с. 48]. Таким образом, как видно из приведенных позиций, определение налоговых рисков интерпретируется в ракурсе его центрального элемента — вероятностного события. Неотъемлемым элементом этого события является ущерб, выражающийся в финансовых потерях (убытках) и иных негативных последствиях. При этом, на наш взгляд, иные негативные последствия носят здесь факультативный характер, поскольку налоги, будучи финансовой категорией, имеют материальную (денежную) форму проявления, и без реального ущерба в денежной форме, идентифицировать событие как рисковое нельзя. Состоятельность данного утверждения раскрывается при его сопоставлении с позициями некоторых авторов, которые приводят конкретные виды налоговых рисков, исходя из различных критериев. Так, например, Максимов Н. С. и Капустина Н. В. отмечают, что по критерию наступающих последствий к налоговым рискам относится риск проверки налоговыми органами [11]. Однако суть и содержание рискового элемента в этом событии остаются неясными, поскольку само по себе данное мероприятие налогового контроля не причиняет налогоплательщику материального ущерба или каких бы то ни было потерь, да и в целом относится к неотъемлемым элементам налогообложения.

С другой стороны, особое внимание нужно обратить на то, что наличие финансовых потерь само по себе не свидетельствует о наличии реального ущерба. Например, в работах упомянутых выше авторов, в т. ч. Мороза В. В., Осипова В. С., Старковой О. А., Панскова В. Г. и других, к одной из форм проявления рискового события отнесено доначисление налоговых платежей [2; 3]. Однако трактовка правомерного доначисления налогов как ущерба представляется необоснованной, поскольку отсутствует квалифицирующий критерий — его реальность. В данной ситуации, налогоплательщик, не исполнив должным образом (в надлежащем объеме) свое налоговое обязательство и получив от этого выгоду в сумме, не перечисленной в бюджет, привел двусторонние налоговые отношения в состояние дисбаланса: плюс на счете налогоплательщика и минус на счете государства. Взыскание недоимки в этом случае есть действие, приводящее налоговые отношения в состояние баланса, а негативный последствия для налогоплательщика выражаются только в сопутствующих штрафах и пени. Вместе с тем нужно понимать, что правомерность налоговых доначислений предопределена девиантным поведением налогоплательщика в части исполнения им своего налогового обязательства, обусловленным прямым или косвенным умыслом, либо неосторожностью. Это, в свою очередь, устраняет рисковый элемент вероятности и случайности в данном событии, потому как любые рисковые обстоятельства, созданные субъектом — носителем финансового риска, теряют вероятностный характер, а следовательно, перестают быть рисковыми [12]. Сие объясняется тем, что в случае неправомерного поведения, пусть даже обусловленного неосторожностью и неосмотрительностью, вероятностный характер рискового события перемещается в иную область, абсолютно не связанную с налоговыми рисками. Здесь риск налогоплательщика подменяется риском правонарушителя, и если у первого сама суть рискового события сводится к получению непредвиденного ущерба в виде налоговых доначислений и соответствующих им негативных экономических последствий, то у второго риск заключается в вероятности раскрытия его противоправного поведения. Иными словами, риск налогового правонарушителя абсолютно понятный, самостоятельно принятый, предвиденный и поддающийся материальной оценке.

Итак, как уже было сказано ранее, налоговые риски определяются в науке весьма разнообразно. Тем не менее есть общие точки пересечения научных мнений, на основе которых можно определить обобщенную позицию о свойствах налогового риска. Таким образом, неотъемлемыми свойствами налогового риска являются: вероятностный характер; наличие убытка; пассивное положение носителя риска в отношении факторов формирования рискового события; неразрывная связь риска с налоговым обязательством.

За исключением убытков, описанные неотъемлемые свойства налогового риска и их сущностное содержание были раскрыты нами ранее. Следовательно, убытки как свойство налоговых рисков требуют раскрытия и конкретизации. Прежде всего нужно понимать, что убытки есть категория экономическо-правовая, а следовательно, вне зависимости от мнений и взглядов у неё есть чёткое законодательное определение. Это определение содержится в гражданском законодательстве, которое устанавливает, что обязательным признаком убытков является их неразрывная связь с нарушением права экономического субъекта, где убытки являются следствием данного нарушения (Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ), Часть 1, Ст. 15).² На этот аспект и его квалифицирующую роль особо обратил внимание Конституционный суд РФ, в постановлении которого отмечена обусловленность убытков «причинной связью между противоправным деянием и наступившим вредом» — Постановление Конституционного Суда РФ (КС РФ) от 02.07.2020 N 32-П, п. 3.³ Более того, гражданское законодательство определяет, что у убытков есть только три формы воплощения: реальная утрата или повреждение имущества; неполученные вследствие нарушения права доходы; расходы на восстановление нарушенного права. Отсюда следует следующее определение налогового убытка как проявления ущерба вследствие реализации налоговых рисков: налоговый убыток есть потери налогоплательщика в связи с нарушением его налоговых прав, понесенные в виде утраты денежного имущества, упущенных доходов, а также в виде расходов на защиту и восстановление этих прав.

Основываясь на положениях законодательства, на позиции высшего судебного органа конституционного контроля и на ранее приведённых научных доводах, логичным и обоснованным будет следующее умозаключение: возможны только две формы налогового риска — риск, исходящий от неправомерного налогового поведения контрагента, и риск, исходящий от неправомерных действий налоговых органов. Ограниченность двумя формами обусловлена объективной реальностью, поскольку только в этих случаях комплексно сочетаются все принципиальные свойства налогового риска.

В пользу и обоснование состоятельности данной авторской позиции можно привести позиции отдельных деятелей науки. Так, например, Зотиков Н. З. выражает мнение, что основным налоговым риском для налогоплательщика является риск контрагента [13]. В свою очередь, группа авторов в составе Калинской М. В., Жердеевой О. В. и других исследователей в своей работе высказывают тезисы, из которых следует, что негативные последствия риска контрагента воплощаются в виде налоговых доначислений и применения к налогоплательщику мер ответственности в виде штрафа и пеней, причина которых обусловлена недобросовестностью и неблагонадежностью контрагента [14]. В свою очередь, Смолицкая Е. Е., в своем исследовании прямо определяет налоговые убытки как «убытки, причиненные налогоплательщику незаконными действиями налогового органа» [15].

Результаты и их обсуждение

Рассмотрим характеристику налоговых убытков, исходящих от неправомерных действий налоговых органов, на примере практического кейса, возникшего из налогового спора между налогоплательщиком и налоговым органом по вопросу исчисления и уплаты налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ). Из материалов судебного дела, в рамках которого рассматривался данный спор, следует, что его предметом явилось оспаривание налоговых

² Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1. // Консультант Плюс. — Режим доступа: URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142 (дата обращения: 01.05.2026).

³ Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 N 32-П. Пункт 3. // Консультант Плюс. — Режим доступа: URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_356399 (дата обращения: 01.05.2026).

доначислений и обусловленных ими взысканий, наложенных на частного экономического субъекта со стороны налогового органа.⁴ Изначально спор возник на базе одного налогового периода, но в силу его короткой временной протяженности, масштаб налогового спора, а соответственно, и суммы налоговых претензий быстро возросли. Пополняясь за счет новых административных производств, возбуждаемых по последующим периодам, спор, тем самым, приобрел групповой характер, в результате чего объем совокупных претензий вырос многократно (табл. 1).

Таблица 1

Суммы налоговых претензий (тыс. руб.)

Категория претензий	Недоимка	Штраф	Пени	Всего
Претензии за налоговый период	9296,9	464,8	1393,9	11155,7
Совокупные (групповые) претензии	151 064,2	25 297,3	11 374,0	187 735,4

Составлено автором по материалам арбитражных дел.⁵

Итогом рассмотрения спора стало решение Верховного Суда Российской Федерации (ВС РФ), которым фактические действия налогового органа и его позиция относительно определения материального объема налогового обязательства налогоплательщика были признаны противоречащими закону.⁶

Расходы, которые понес налогоплательщик в связи с восстановлением его законных прав, и сопутствующие им потери представлены в таблице 2.

Таблица 2

Сумма расходов и сопутствующих убытков по налоговому спору (тыс. руб.)

Показатель	Сумма расходов/убытков	Возмещено		Доля возмещения (%)
		всего	из них компенсация	
Взыскание по налоговому периоду	8499,40	9629,50	1130,10	113,3
Совокупные (групповые) взыскания по спору	64 369,80	74826,00	10456,20	116,2
Судебные расходы по налоговому периоду	15 619,40	1538,20	—	9,9
Совокупные (групповые) судебные расходы	23 342,30	2610,50	—	11,2
Убыток от приостановки деятельности	690 293,00	0	—	0
Убыток от обеспечительных мер	4214,31	0	—	0

Составлено автором по материалам арбитражных дел и на основании данных бухгалтерской отчетности налогоплательщика⁷

⁴ Электронное правосудие: Материалы арбитражного дела № А60-42662/2022 // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://kad.arbitr.ru/Card?number=%D0%9060-42662/2022> (Дата обращения: 01.05.2026).

⁵ Постановление Арбитражного суда Уральского округа № Ф09-2112/24 от 07.06.2024 по делу № А60-72146/2022 // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/8be45f03-a575-41b7-aaac-2f217bdb0da8/e4980cc2-fe8e-4552-adfc-82ca1f4915bb/A60-72146-2022_20240607_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (Дата обращения: 01.05.2026).

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 04.06.2024 по делу № А60-36329/2023 // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/78959148-2def-4ae8-9b97-22b2838205d5/4fd86860-b9c9-4865-badc-cc087acc18e7/A60-36329-2023_20240604_Reshenija_i_postanovlenija.pdf?isAddStamp=True (Дата обращения: 01.05.2026).

⁶ Определение Верховного Суда Российской Федерации № 309-ЭС23-17431 от 20.12.2023 по делу № А60-42662/2022 // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/98cfa775-14d4-4f61-866c-923ebd5d0b62/4cf4fc78-70e0-4081-aca1-b1981ff6d6ec/A60-42662-2022_20231221_Opredelenie.pdf (Дата обращения: 01.05.2026).

⁷ Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности ФНС России // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://bo.nalog.gov.ru/organizations-card/6999736> (Дата обращения: 01.05.2026).

Из факультативных негативных последствий, сопутствующих данному налоговому спору, нужно отметить косвенный ущерб, полученный в виде убытка от приостановки производственной деятельности и убытка, полученного в результате применения налоговым органом обеспечительных мер. Согласно публичным сведениям об итогах проведения аудиторской проверки налогоплательщика, первая категория убытка возникла вследствие того, что вменяемая налогоплательщику налоговая нагрузка по НДС поставила производственную деятельность на грань рентабельности, что, в свою очередь, вынудило его приостановить ее до момента разрешения спора по существу.⁸ Вторая категория убытка обусловлена обеспечительными мерами, которые были приняты налоговым органом и выразились в ограничении регистрационных действий в отношении движимого и недвижимого имущества налогоплательщика. Элемент ущерба в данном случае выразился в том, что налогоплательщик потерял возможность оперировать собственным имуществом производственного назначения в целях извлечения прибыли или реструктуризации производственных фондов. Прежде всего это коснулось промышленных машин и механизмов, а также промышленных объектов недвижимости. В частности, согласно пояснениям налогоплательщика, отраженным в протоколе судебного заседания, данные ограничения не позволили передать в аренду производственные недвижимые объекты, т. к. право аренды в их отношении требует государственной регистрации.

Как видно из приведенного анализа, налоговые риски большей частью непредсказуемы, а потому являются сложно прогнозируемыми. Теоретически можно формировать резервы под налоговые доначисления, поскольку исследование арбитражной практики показывает, что в отдельных случаях и в разрезе отдельных налогов налогоплательщик может предугадать источники потенциальных претензий еще на стадии исчисления и исполнения налогового обязательства, либо даже на более ранней стадии, например, в момент заключения сделки, которая порождает налоговый риск контрагента. Однако в этом случае имеется несколько сложно разрешимых проблем. Во-первых, сумма этих претензий может быть определена только в некоем приближении, поскольку даже в случае точного предопределения суммы недоимки, сумма штрафных взысканий и величина компенсационно-восстановительных мер в виде пени остаются вариативными. Первая зависит от квалификации формы вины налогоплательщика и наличия смягчающих или отягчающих ответственность обстоятельств, а вторая зависит от сроков фактического производства взыскания. В рассмотренном кейсе данная ситуация просматривается отчетливо, поскольку из материалов дела следует, что наличие потенциального риска стало очевидным для налогоплательщика за три налоговых периода, предшествующих тому, по которому налогоплательщик был привлечен к ответственности. Однако предварительная оценка налогоплательщиком сумм потенциальной недоимки оказалась ниже фактически вмененной налоговым органом, в пределах от 26,37 % до 28,57 % в зависимости от конкретного налогового периода.

Данное обстоятельство выступило основным препятствием для налогоплательщика для предварительной оценки суммы потенциального штрафа, поскольку он исчисляется как выраженная в процентах доля от суммы вмененной недоимки.

Во-вторых, создание подобного резерва предполагает отвлечение оборотных (денежных) активов предприятия, потому требует размещения их с использованием инструментов, обеспечивающих уровень рентабельности, не ниже рентабельности оборотных активов, которую достигает данный бизнес.

⁸ Единый федеральный реестр юридически значимых сведений о фактах деятельности юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и иных субъектов экономической деятельности: Сведения о бухгалтерской (финансовой) отчетности и консолидированной финансовой отчетности 20388451 от 05.06.2024. Аудиторское заключение. // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://fedresurs.ru/sfactmessages/b6becb5f7-6a65-41d9-94f2-89a76ebc38b3> (Дата обращения 01.05.2026).

Насколько существенна проблема налоговых рисков, исходящих от неправомерных действий налоговых органов для налогоплательщиков и самого государства, рассмотрим на официальных данных Федеральной налоговой службы (ФНС) России, отражающих сведения об итогах налогового контроля (табл. 3).

Таблица 3

**Сведения о результатах мероприятий налогового контроля
и данные об их оспаривании налогоплательщиками за 2023–2025 гг.**

Год	Показатель	Величина
2025 г.	Сумма доначислений в текущем году (млрд. рублей)	706,9
	Сумма оспоренных доначислений в текущем году (млрд. рублей)	47,8
	из них по решениям, вынесенным:	
	в 2025 году	7,1
	в 2024 году	14,2
	в предшествующих годах	26,5
	Итоговая доля оспоренных доначислений на текущий момент	1,0 %
2024 г.	Доля решений ВС РФ, вынесенных в пользу налогоплательщиков	75 %
	Сумма доначислений в текущем году (млрд. рублей)	464,4
	Сумма оспоренных доначислений в текущем году (млрд. рублей)	91,9
	из них по решениям вынесенным:	
	в 2024 году	10,4
	в 2023 году	25,7
	в предшествующих годах	55,8
2023 г.	Итоговая доля оспоренных доначислений на текущий момент	5,3 %
	Доля решений ВС РФ, вынесенных в пользу налогоплательщиков	63 %
	Сумма доначислений в текущем году (млрд. рублей)	432,7
	Сумма оспоренных доначислений в текущем году (млрд. рублей)	72,8
	из них по решениям вынесенным:	
	в 2023 году	11,3
	в 2022 году	21,7
2022 г.	в предшествующих годах	39,8
	Итоговая доля оспоренных доначислений на текущий момент	11,4 %
	Доля решений ВС РФ, вынесенных в пользу налогоплательщиков	71 %

Составлено автором на основании официальных статистических данных ФНС России и ВС РФ⁹

⁹ Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов. Форма № 2-НК по состоянию на 01.01.2026.] / Федеральная налоговая служба. — Режим доступа: URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.rn70.nalog.ru/Otchet/2NK_01012026.xls (дата обращения: 01.05.2026).

Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов. Форма № 2-НК по состоянию на 01.01.2025. [Электронный ресурс] / Федеральная налоговая служба. — Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14571900/, свободный (дата обращения: 01.05.2026).

ВС РФ: Обзор статистических данных о рассмотрении в Верховном Суде Российской Федерации административных, гражданских, уголовных дел, дел по разрешению экономических споров и дел об административных правонарушениях за 2023 г. // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://vsrf.ru/documents/statistics/33400/> (Дата обращения: 01.05.2026).

ВС РФ: Обзор статистических данных о рассмотрении в Верховном Суде Российской Федерации административных, гражданских, уголовных дел, дел по разрешению экономических споров и дел об административных правонарушениях за 2024 г. // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://vsrf.ru/documents/statistics/34221/> (Дата обращения: 01.05.2026).

ВС РФ: Обзор статистических данных о рассмотрении в Верховном Суде Российской Федерации административных, гражданских, уголовных дел, дел по разрешению экономических споров и дел об административных правонарушениях в первом полугодии 2025 г. // [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://vsrf.ru/documents/statistics/34611/> (Дата обращения: 01.05.2026).

На основе анализа вышеприведенных данных можно сделать несколько умозаключений о значимости налоговых рисков для всех участников налоговых правоотношений. Прежде всего необходимо обратить внимание на наблюдаемые тенденции. По итогам предыдущего финансового года зафиксирован значительный всплеск доначислений, который составил 52,2 %. Вместе с ним наблюдается существенное снижение активности налогоплательщиков по защите своих прав, что выразилось в снижении сумм оспоренных доначислений в предыдущем финансовом году, снижение составило 48 %. Также нужно посмотреть на данные показатели с точки зрения публичных финансовых интересов. Итак, общая сумма оспоренных налоговых доначислений за предшествующие 3 финансовых года составила почти 212,5 млрд рублей. Однако негативный аспект здесь заключается не только в том, что указанная сумма в итоге была изъята из распоряжения государства и возвращена налогоплательщику, но и в том, что в налоговом регулировании предусмотрен механизм компенсации ущерба, исходя из ключевой ставки Банка России¹⁰ по суммам доначислений, неправомерно предъявленным налогоплательщикам [16]. Своеобразным катализатором здесь выступает объективный фактор сроков, поскольку, согласно приведенным данным, основной пик оспариваний неправомерных доначислений приходится на 2 и 3 годы от года возникновения налогового спора. Например, сумма оспоренных в 2025 году неправомерных налоговых доначислений, по решениям налоговых органов, вступившим в силу в 2023 году, составила 12,3 млрд рублей. Следовательно, потенциальная сумма компенсации может составить около 3,4 млрд рублей, которые лягут бременем текущих расходов на государственный бюджет. С точки зрения налогоплательщиков, приведенные данные выглядят достаточно удручающе. Итоговая доля оспоренных к текущему моменту доначислений, предъявленных еще в 2023 году, составляет 11,4 %. При этом нужно отметить, что данное значение является промежуточным, поскольку здесь проявляется влияние уже упомянутого объективного фактора сроков. В целом рассмотрение данных на более продолжительном временном периоде показывает, что средняя доля оспоренных сумм доначислений обычно превышает 15 %. Также нужно отметить, что, к сожалению, высокая доля решений ВС РФ, вынесенных в пользу налогоплательщиков, является негативным фактом. Он одновременно показывает 2 негативных аспекта в системе судебной защиты прав налогоплательщиков. Во-первых, это то, что из каждых четырех налоговых споров, дошедших до высшей судебной инстанции, действия налоговых органов были признаны законными лишь в одном из них. Во-вторых, от общего количества налоговых споров средняя доля налоговых споров, по которым было принято положительное решение о принятии к рассмотрению дела высшей судебной инстанцией, за предшествующие 10 лет составила лишь 2,3 %. Таким образом, из сопоставления доли в 75 % отмененных решений налоговых органов всего лишь из 2,3 % дел, которые до этого момента были неправильно рассмотрены арбитражными судами трех инстанций, мы можем сделать обоснованное умозаключение, что отечественная система арбитражного судопроизводства является неэффективным инструментом правовой защиты налоговых прав и интересов экономических субъектов.

Заключение

Подводя итоги данному исследованию, прежде всего, нужно обратить внимание на то, что налоговый риск в той квалификации, в которой он представлен автором данного исследования, действительно является весьма значительным внешним фактором, создающим угрозу любому экономическому субъекту. При этом налогоплательщик не имеет реальных возможностей управлять этим риском, лишь отчасти противодействовать ему, меняя

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). П. 4 ст. 79. // Консультант Плюс. [электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/fe653fbf45334f84d241e4e49bfd1a1a84dd76f1d/ (Дата обращения: 01.05.2026).

параметры своего налогового обязательства и проявляя должную осмотрительность, предугадывая и выявляя скрытые ресурсы в нормативной базе, которые, в силу их ошибочной квалификации и неверного правоприменения налоговыми органами, могут быть использованы против налогоплательщика и повлечь соответствующий налоговый убыток.

Научная новизна исследования состоит в том, что автором представлен совершенно иной взгляд на существо, содержание и состав налоговых рисков, опровергнуты устоявшиеся научные тезисы о факторных аспектах налоговых рисков, их видах и источниках. Раскрыта специфика формирования и состав ущерба, причиняемого налогоплательщикам при реализации рискованных событий в сфере налогообложения. Представлена авторская категория «налоговый убыток», дано и обосновано ее определение и раскрыто ее сущностное содержание.

Практическая применимость результатов исследования заключается в том, что они могут быть использованы хозяйствующими субъектами при выработке стратегии защиты своих налоговых прав, планировании исковых и процессуальных действий в рамках арбитражного судопроизводства, а также при определении, оценке и анализе потенциальных налоговых убытков. Помимо этого, результаты исследования могут учитываться в рамках нормотворческой и правоприменительной деятельности государственных органов исполнительной, законодательной и судебной власти.

ЛИТЕРАТУРА

1. Ромашкина, И. В., М. В. Венедиктов. Налоговые риски как специфический вид финансовых рисков коммерческой организации / И. В. Ромашкина, М. В. Венедиктов // Экономика и бизнес: теория и практика. — 2024. — № 2-2(108). — С. 67–70. — DOI: 10.24412/2411-0450-2024-2-2-67-70. — EDN: DLUGUO.
2. Мороз, В. В., О. А. Старкова. Анализ налоговых рисков и методы оптимизации налогообложения организаций / В. В. Мороз, О. А. Старкова // Вестник евразийской науки. — 2025. — Т. 17, № 3. — С. 49. — EDN: KQFAMW.
3. Мороз, В. В., В. С. Осипов. Анализ налоговых рисков и методы оптимизации налогообложения организаций / В. В. Мороз, В. С. Осипов // Проблемы экономики и юридической практики. — 2025. — Т. 21, № 3. — С. 216–221. — EDN: QMKACN.
4. Будкина, Е. С., Я. Р. Першин. Анализ влияния налогового законодательства на финансовую стратегию компании / Е. С. Будкина, Я. Р. Першин // Вестник евразийской науки. — 2024. — Т. 16, № 5. — EDN: VXRLEG.
5. Иванова, Е. В. Современные поведенческие аспекты налогообложения / Е. В. Иванова // Вестник Сибирского института бизнеса и информационных технологий. — 2025. — Т. 14, № 4. — С. 89–97. — DOI: 10.24412/2225-8264-2025-4-1016. — EDN: JYETPJ.
6. Малышев, М. К. Инструменты формирования налогового поведения хозяйствующих субъектов: обзор отечественного и зарубежного опыта / М. К. Малышев // Вопросы территориального развития. — 2024. — Т. 12, № 1. — DOI: 10.15838/tdi.2024.1.65.3. — EDN: WKUYDB.
7. Artemenko, D.A., L.A. Aguzarova, F.S. Aguzarova, E.V. Porollo. Causes of tax risks and ways to reduce them / D.A. Artemenko, L.A. Aguzarova, F.S. Aguzarova, E.V. Porollo // European Research Studies Journal. — 2017. — Т. 20, № 3B. — С. 453–459. — DOI: 10.35808/ersj/800. — EDN: YCAWZN.

8. Печенегина, Т. А. Налоговые риски: минимизация и предотвращение их негативных последствий / Т. А. Печенегина // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). — 2016. — Т. 7, № 4(28). — С. 53–58. — DOI: 10.18184/2079-4665.2016.7.4.53.58. — EDN: XENWGL.
9. Пансков, В. Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. — 2013. — № 4. — С. 74–80. — EDN: RBЛИKH.
10. Лабурдова, И. П. Оценка налоговых рисков / И. П. Лабурдова // Вестник Белорусской государственной сельскохозяйственной академии. — 2023. — № 3. — С. 47–51. — EDN: RИPYAJ.
11. Максимов, Н. С., Н. В. Капустина. Анализ и оценка налоговых рисков в целях оптимизации налоговой нагрузки организации / Н. С. Максимов, Н. В. Капустина // Вестник евразийской науки. — 2024. — Т. 16, № S1. — EDN: VGTETY.
12. Гамукин, В. В. Интерференция бюджетных рисков / В.В. Гамукин // Проблемы анализа риска. — 2014. — Т. 11, № 6. — С. 72–85. — EDN: TKLYNR.
13. Зотиков, Н. З. Контрагент — надежный партнер или источник налогового риска / Н. З. Зотиков // Вестник евразийской науки. — 2021. — Т. 13, № 1. — С. 27. — EDN: RHGVWY.
14. Калининская, М. В., О. В. Жердева, А. А. Олефир, С. Ф. Степанова. Налоговые риски бизнеса: взаимодействие с контрагентами / М. В. Калининская, О. В. Жердева, А. А. Олефир, С. Ф. Степанова // Естественно-гуманитарные исследования. — 2023. — № 2(46). — С. 262–265. — EDN: VEHZQR.
15. Смолицкая, Е. Е. Терминосистема налогового права: общая характеристика и обзор научных проблем / Е. Е. Смолицкая // Публично-правовое обозрение. — 2023. — № 2. — С. 82–86. — EDN: YQCUGZ.
16. Кравченко, Н. А. Правовое регулирование возмещения убытков, причиненных налоговыми органами при реализации мероприятий налогового контроля / Н. А. Кравченко // ГлаголЪ правосудия. — 2023. — № 1(31). — С. 28–31. — EDN: UWLQGD.

Shkolik Oleg Aleksandrovich

Ural Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, Yekaterinburg, Russia

E-mail: o.shkolik@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2521-3980>

RSCI: https://elibrary.ru/author_profile.asp?id=765424

Characterization of tax risk from the perspective of taxpayer damage

Abstract. The article is devoted to the study of tax risks as one of the most controversial and theoretically significant categories of modern economics. The author focuses on the problem of damage caused to taxpayers as a result of risky events in the field of taxation. The author conducts a critical analysis of modern scientific approaches to the definition of tax risks, rethinks the established scientific position on the dual (external and internal) nature of tax risks, proving that the taxpayer is not an active source of their formation, but acts only as a passive carrier, forced to respond to external imperative conditions. Based on the analysis of legislation, the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation and judicial practice, the author formulates the author's definition of the category "tax loss" and identifies only two reasonable forms of tax risk: the risk arising from the unlawful behavior of the counterparty and the risk associated with illegal actions of tax authorities. The empirical part of the study includes a detailed analysis of the practical case of the tax dispute, as well as an analysis of statistical data from the Federal Tax Service and the Supreme Court of the Russian Federation, demonstrating the scale of negative consequences for business. Based on these data, the author comes to the conclusion about the low efficiency of the existing system of arbitration proceedings as a tool for protecting the tax rights of economic entities. At the end of the paper, the main conclusions are formulated about the essential importance of tax risks for the financial stability of businesses and the need to improve the mechanisms of legal protection of taxpayers.

Keywords: tax risks; tax disputes; tax behavior; tax liabilities; tax losses; tax legal relations; tax control; tax optimization