

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-1-145-157
УДК 336.648:336.22(045)
JEL H25



Налоговые риски в контексте достижения национальных целей развития России на 2024 год

Н. В. Рубан-Лазарева

Финансовый университет, Москва, Россия; РЭУ им. Г. В. Плеханова, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Предмет исследования — налоговые риски, возникающие при выполнении стратегических задач развития России по обеспечению достижения общественно значимых результатов в прорывном научно-технологическом и социально-экономическом развитии страны, повышении уровня жизни людей в 2024 г. *Цели работы* — определение сущности и источников значимых налоговых рисков, создающих неопределенности в реализации стратегических задач России и национальных проектов, и формирование их матрицы последствий/вероятности. Проанализированы источники налоговых рисков, визуализированные с применением метода Исикавы. Показаны ключевые проблемы, препятствующие успешному выполнению поставленных стратегических задач перед экономикой России и реализации национальных проектов. Установлена сущность налоговых рисков как результат влияния налоговых неопределенностей на выполнение задач национальных проектов и приведены способы их предотвращения в результате контрольно-аналитической работы налоговых органов, направленной на обеспечение макроэкономической стабильности и устойчивый прирост социально-экономических показателей. Сформированы предложения по устранению источников возникновения налоговых рисков. *Сделан вывод* о необходимости непрерывного налогового контроля налоговых рисков в течение всего периода выполнения национальных целей развития России.

Ключевые слова: национальные проекты; налоговые риски; источники; метод Исикавы; матрица вероятности/последствий

Для цитирования: Рубан-Лазарева Н. В. Налоговые риски в контексте достижения национальных целей развития России на 2024 год. *Экономика. Налоги. Право.* 2024;17(1):145-157. DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-1-145-157

ORIGINAL PAPER

Tax Risks in the Context of Achieving Russia's National Development Goals for 2024

N. V. Ruban-Lazareva

Financial University, Moscow, Russia; Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

ABSTRACT

The subject of the study is tax risks arising in the implementation of strategic tasks of Russia's development to ensure the achievement of socially significant results in the breakthrough scientific, technological and socio – economic development of the country, improving people's living standards in 2024. *The objectives of the work* are to identify the essence and sources of significant tax risks that create uncertainty in the implementation of strategic objectives of Russia and national projects, and the formation of their consequences/probabilities matrix. The sources of tax risks visualized using the Ishikawa method are analyzed. The key problems preventing the successful fulfillment of the strategic tasks set for the Russian economy and the implementation of national projects are shown. The essence of tax risks is established as a result of the influence of tax uncertainties on the fulfillment of the tasks of national projects and the ways to prevent them as a result of the control and analytical work of tax authorities aimed at ensuring macroeconomic stability and a steady increase in socio-economic indicators are presented. Proposals have been formulated to eliminate the sources of tax risks. *The conclusion is made* about the need for continuous tax control of tax risks during the entire period of fulfillment of the national development goals of Russia.

Keywords: national projects; tax risks; sources; Ishikawa method; matrix of consequences and probabilities

For citation: Ruban-Lazareva N. V. Tax risks in the context of achieving Russia's national development goals for 2024. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law.* 2024;17(1):145-157. (In Russ.). DOI: 10.26794/1999-849X-2024-17-1-145-157

© Рубан-Лазарева Н. В., 2024

Указом Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474 «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» определены национальные цели развития Российской Федерации для осуществления ее прорывного развития, включающие сохранение населения, здоровья и благополучия людей; обеспечение возможности для самореализации и развития талантов; создание комфортной и безопасной среды для жизни людей; обеспечение условий для достойного, эффективного труд российских граждан и успешного предпринимательства; проведение цифровой трансформации.

Средствами выполнения национальных целей России выступают национальные проекты «Образование», «Здравоохранение», «Демография», «Цифровая экономика», «Экология», «Культура», «Малый и средний бизнес и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы», «Развитие туризма», «Развитие инфраструктуры», «Безопасные и качественные автомобильные дороги», «Продуктивность труда и поддержка занятости», «Жилье и городская среда».

Источниками финансирования выполнения национальных целей и проектов развития страны являются поступления в бюджетную систему налогов и сборов под контролем налоговых органов, основная цель которых состоит в обеспечении гарантированного сбора налогов и иных обязательных платежей от физических и юридических лиц и обеспечении соблюдения налоговой дисциплины в исполнении налогоплательщиками возложенных на них налоговых обязанностей.

В частности, надзором за своевременностью, полнотой уплаты налогоплательщиками по всей цепочке поступления налоговых и неналоговых доходов при использовании бюджетного финансирования по ходу реализации национальных проектов занимается Межрегиональная налоговая инспекция № 4 по централизованной обработке данных (далее — Межрегиональная ИФНС России по ЦОД), которая является территориальным органом ФНС России и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

Несмотря на повседневную деятельность налоговых органов по борьбе с злоупотреблениями налогового законодательства и минимизацией налогообложения, продолжают сохраняться риски использования физическими и юридически-

ми лицами способов незаконной оптимизации уплаты налогов, результативное пресечение которых актуально и востребовано для успешной реализации национальных целей и проектов, что подтверждает необходимость безотлагательно решения проблемы управления налоговыми рисками.

ПРОБЛЕМЫ, МЕШАЮЩИЕ УСПЕШНОЙ РЕАЛИЗАЦИИ НАЦИОНАЛЬНЫХ ЦЕЛЕЙ РАЗВИТИЯ РОССИИ

Анализ содержания источников научной литературы, посвященных исследованию выполнения национальных целей развития России, позволил выявить проблемы, затрудняющие их успешную реализацию:

- 1) отсутствие перераспределения непроизводительных расходов, не позволяющее наиболее точно увязывать затраты вспомогательных подразделений и доходных центров [1];
- 2) неэффективная оценка реализации национальных проектов [2];
- 3) неустановление четко выраженной тенденции влияния государства на экономические показатели развития [3];
- 4) зависимость от выработки механизмов реализации (организационный, финансовый, контрольный) [4];
- 5) недостаточность финансовых ресурсов на реализацию приоритетных национальных проектов из-за налоговых рисков как вероятности нарушения налогоплательщиками налогового законодательства [5];
- 6) влияние ресурсных факторов на достижение показателей национальных целей и проектов [6];
- 7) недостаточная эффективность реализации национальных проектов [7];
- 8) несвоевременное выявление возможных рисков [8];
- 9) отсутствие оперативного анализа реализации национальных проектов [9];
- 10) необоснованность количественных индикаторов и качественных целевых показателей [10];
- 11) нехватка достоверной полной информации для принятия решений [11];
- 12) невыработка «дорожной карты» управления налоговыми рисками [12];

13) потребность в активизации информационно-разъяснительной работы [13];

14) ненадлежащий контроль за поиском дополнительных источников [14];

15) отсутствие системного управления рисками по циклу Деминга (*Plan-Do-Check-Act, PDCA*), включающему четыре этапа: «планирование», «выполнение», «проверку» и «действие», в том числе идентификацию, анализ и оценку, планирование, контроль, мониторинг, актуализацию рисков [15].

Несмотря на многоаспектность и безусловную актуальность вышеуказанных проблем на пути выполнения национальных целей развития, приведенные выше исследования не рассматривают в критическом плане результаты контрольно-аналитической работы налоговых органов по субъектам, осваивающим средства национальных проектов. Часто в исследованиях приводятся недостатки и риски, тормозящие реализацию национальных целей и проектов, анализируется статистическая динамика их исполнения без рассмотрения причин и последствий налоговых рисков.

Вышеприведенные исследования отчасти учитывают наличие совокупности рисков без учета сущности, методологии налоговых рисков, их специфических видов применительно к выполнению национальных целей и проектов, сужая тем самым круг их влияния на исследуемые проблемы.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩНОСТИ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Экономическая сущность налогового риска определяется как:

1) возможное наступление неблагоприятных для страны последствий, которые являются результатов действий или бездействий участников/ субъектов налоговых правоотношений [16];

2) риски государства в современных экономических условиях [17];

3) вероятность/угроза недополучения в бюджет налоговых платежей по причинам ухода хозяйствующих субъектов от налогообложения и недостатков в налоговом законодательстве [18];

4) возможность уменьшений поступлений налогов [19] как по причине необоснованных законодательных изменений, так из-за неэффективной работы контролирующих органов и возвратов взысканных налогов после признания должностных действий неправомерными;

5) снижение поступлений в бюджет Российской Федерации налогов и сборов, вызванное факторами внешней среды, оказывающими негативное влияние, или неэффективной работой контролирующих органов [20].

Неблагоприятные для государства последствия действия налоговых рисков обусловлены не только внешними факторами, но и внутренними причинами, включая недостатки законодательства, неправомерные действия, неэффективную контрольную практику, иные действия/бездействие различных субъектов, снижающие величину налоговых платежей в бюджет.

Альтернативным теоретическим подходом к определению сущности налоговых рисков может быть их понимание как следствие/исход влияния¹ на реализацию национальных целей и проектов налоговых неопределенностей, связанных с применением налогового законодательства и практикой контроля налоговой дисциплины исполнителей государственных контрактов, реализующих национальные проекты, по всей цепочке их кооперации с применением методов оценки первопричин и критических контрольных точек налоговых разрывов.

ОБОСНОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ

Оценка риска как полный процесс его идентификации, анализа, оценивания предусматривает использование различных технологий/методов².

В научной литературе встречаются попытки выстраивания по национальным проектам систем управления рисками с применением цикла Деминга³ (*PDCA*), через алгоритм *Plan-Do-Check-Act* последовательных этапов, который был положен в основу стандартов качества после доработки в 1950 г. цикла Шухарта: логической последова-

¹ Как отклонение от ожидаемого результата в соответствии с примечанием 1 п. 3.1. ISO 31000:2018. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341054.

² ГОСТ Р 58771–2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент риска. Технологии оценки риска. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=OTN&n=26920#oqoWFqTxwTr7EJQ9>; ГОСТ Р МЭК 31010–2021 Национальный стандарт Российской Федерации. Надежность в технике. Методы оценки риска. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=407549&dst=100001#17Z6KqT573CnKVxO>.

³ URL: https://www.elibrary.ru/download/elibrary_46507175_57088448.pdf.

тельности повторяющихся действий, направленной на непрерывное совершенствование протекающих процессов — американским ученым-консультантом Э. Демингом.

Несмотря на то, что указанный цикл не является технологией оценки налоговых рисков, он представляет собой итеративный метод повторяющихся действий для контроля и совершенствования протекающих процессов.

Позже, в 1980-х гг., для стабилизации вышеуказанных процессов контроль был включен как часть набора Шести Сигм⁴ в возникший метод *DMAIC* через этапы *Define* — определение, *Measure* — измерение, *Analyze* — анализ, *Improve* — улучшение и *Control* — контроль.

Несмотря на различие в этапах методов *PDCA* и *DMAIC*, они оба нацелены на совершенствование процессов выполнения намеченных целей.

При этом метод экспертной оценки Дельфи⁵, разработанный в США в 1950-х гг. специалистами *RAND Corporation*, позволяет принимать верное решение на основе выявления взглядов, сбора индивидуальных оценок/суждений экспертов с умеренным опытом, но не предусматривает анализ рисков и их мониторинг, хотя и используется учеными в процессе контроля за налогообложением через риск-ориентированный подход⁶.

Применение данного подхода на выездных контрольных мероприятиях обусловлено снижением нагрузки на проверяемых субъектов, издержек и повышением эффективности проводимых мероприятий. При этом критериям научности метод Дельфи не отвечает и сопровождается конформизмом и низкой мотивацией экспертов.

Потребность в определении факторов, влияющих на результат реализации национальных проектов, реализуется посредством применения ме-

тода Исикавы, известного как диаграмма «рыбьей кости» (от англ. *Fishbone Diagram*), или причинно-следственная диаграмма (от англ. *Cause and Effect Diagram*), или диаграмма анализа корневых причин, которые позволяют визуализировать причины, приводящие к налоговым рискам в ходе выполнения национальных целей и проектов.

Разработанный в 1950-х гг. профессором токийского университета К. Исикава «скелетный» анализ приводящих к возникшей проблеме причин изначально применялся для управления качеством продукции завода «Кавасаки» посредством выявления в «голове» скелета схемы проблемы, а по «костям» — ключевых и второстепенных причин, их обусловивших, т.е. в «голову» помещается проблема, а на «костях» пишутся факторы, влияющие на ситуацию. К последним ведут кости поменьше — факторы или причины второго уровня и т.д.

Диаграмма Исикавы позволяет изначально выявлять причины налоговых рисков, идентифицировать повлиявшие на них факторы и анализировать их последствия для улучшения результатов выполнения национальных целей и проектов.

Визуализация причин налоговых рисков наглядно подтверждает вероятность возникновения риска.

Благодаря построению матрицы вероятности/последствий рисков обеспечивается установление их приоритетности для использования в информационном обмене, так как риски с низким воздействием суммарно могут иметь длительные последствия вплоть до истечения срока выполнения национальных целей и проектов, а также для определения неприемлемости рисков.

Несмотря на недостатки матрица вероятности/последствий налоговых рисков реализации национальных целей или проектов (табл. 1) представляет собой отображение последствий, уровня и значимости рисков.

Матрица налоговых рисков, используемая для систематической оценки налоговых рисков, основывается на двух основных факторах: вероятности возникновения риска и его потенциального воздействия на организацию, — которые оцениваются в том числе через допущения ошибок в налоговой отчетности с учетом вероятностей их возникновения.

Анализ ключевых причинных источников налоговых рисков реализации национальных целей и проектов позволяет после установления вероятности/последствий формировать матрицу налоговых рисков национальных целей и проектов.

⁴ Шесть сигм (6 σ) — набор методов и инструментов для улучшения процессов, введенный американским инженером Биллом Смитом в 1986 г. и направленный на повышение качества производства путем выявления и устранения причин дефектов и минимизации вариативности производственных и бизнес-процессов.

⁵ Цель метода Дельфи, названного по имени Дельфийского оракул, — получение согласованной информации высокой степени достоверности в процессе анонимного обмена мнениями между участниками группы экспертов для принятия решения на основе того, что некоторое количество независимых экспертов (часто не связанных и не знающих друг о друге) лучше оценивают и предсказывают результат, чем структурированная группа личностей.

⁶ URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=54308200>.

Таблица 1 / Table 1

Преимущества и недостатки методов Исикавы и матрицы налоговых рисков в оценке налоговых рисков национальных проектов / Advantages and disadvantages of Ishikawa and Tax Risk Matrix methods in assessing tax risks of national projects

Метод Исикавы / Ishikawa tod	
Преимущества / Advantages	Недостатки / Disadvantages
Репрезентативный и простой качественный метод анализа источников рисков / A representative and simple qualitative method for analyzing risk sources	Не позволяет количественно оценивать риски / Does not allow for quantitative risk assessment
Позволяет определять влияющие на результат факторы / Allows for the identification of factors affecting the outcome	Низкая информационная необходимость / Low information need
Любой масштаб ситуаций и временной горизонт / Any scale of situations and time horizon	Невозможно идентифицировать невыбранные категории / Unselected categories cannot be identified
Матрица налоговых рисков / Tax risk matrix	
Преимущества / Advantages	Недостатки / Disadvantages
Качественный метод сравнения рисков с определением метрик вероятности/последствий / Qualitative method of risk comparison with determination of probability-consequence metrics	Требует квалифицированных практических знаний / Requires qualified practical knowledge
Позволяет ранжировать риски по уровням значимости / Allows to rank risks by level of significance	Риски не могут быть агрегированы / Risks cannot be aggregated
Используется на любом уровне принятия решения, с любым масштабом и временным горизонтом / Use at any level of decision making, with any scale and time horizon	Описание рисков должно быть до ранжирования / Risk description should be prior to ranking

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ МАТРИЦЫ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ НАЦИОНАЛЬНЫХ ЦЕЛЕЙ И ПРОЕКТОВ

За период 2019–2024 гг. объем финансирования 15 национальных проектов превысит 27 трлн. руб.⁷ с ежегодным средним темпом роста в 1,1–1,4 раза, что позволило увеличить финансирование национальных проектов в год с 2,6 до 4,8 трлн. руб., с 61%-ной долей федеральных бюджетных средств (рис. 1).

Наибольший объем финансирования приходится на социально востребованные национальные проекты:

1) «Демография» — 22% для цели сохранения населения, его здоровья и благополучия через достижение 22 показателей;

2) «Экология» — 14% для цели обеспечения комфортной, безопасной среды жизни через достижение 36 показателей;

3) «Безопасные качественные дороги» — 14% при достижении 17 показателей устойчивого развития;

4) «Здравоохранение» — 7% для повышения продолжительности до 78 лет жизни через достижение 25 показателей устойчивого развития.

Несмотря на ежегодный прирост финансирования достижения национальных целей и проектов, исполнение национальных проектов остается ниже сумм запланированных ассигнований на выполнение национальных проектов по федеральным округам (рис. 2).

⁷ Электронный бюджет. Информация об основных параметрах реализации национальных проектов. URL: <https://www.budget.gov.ru>.

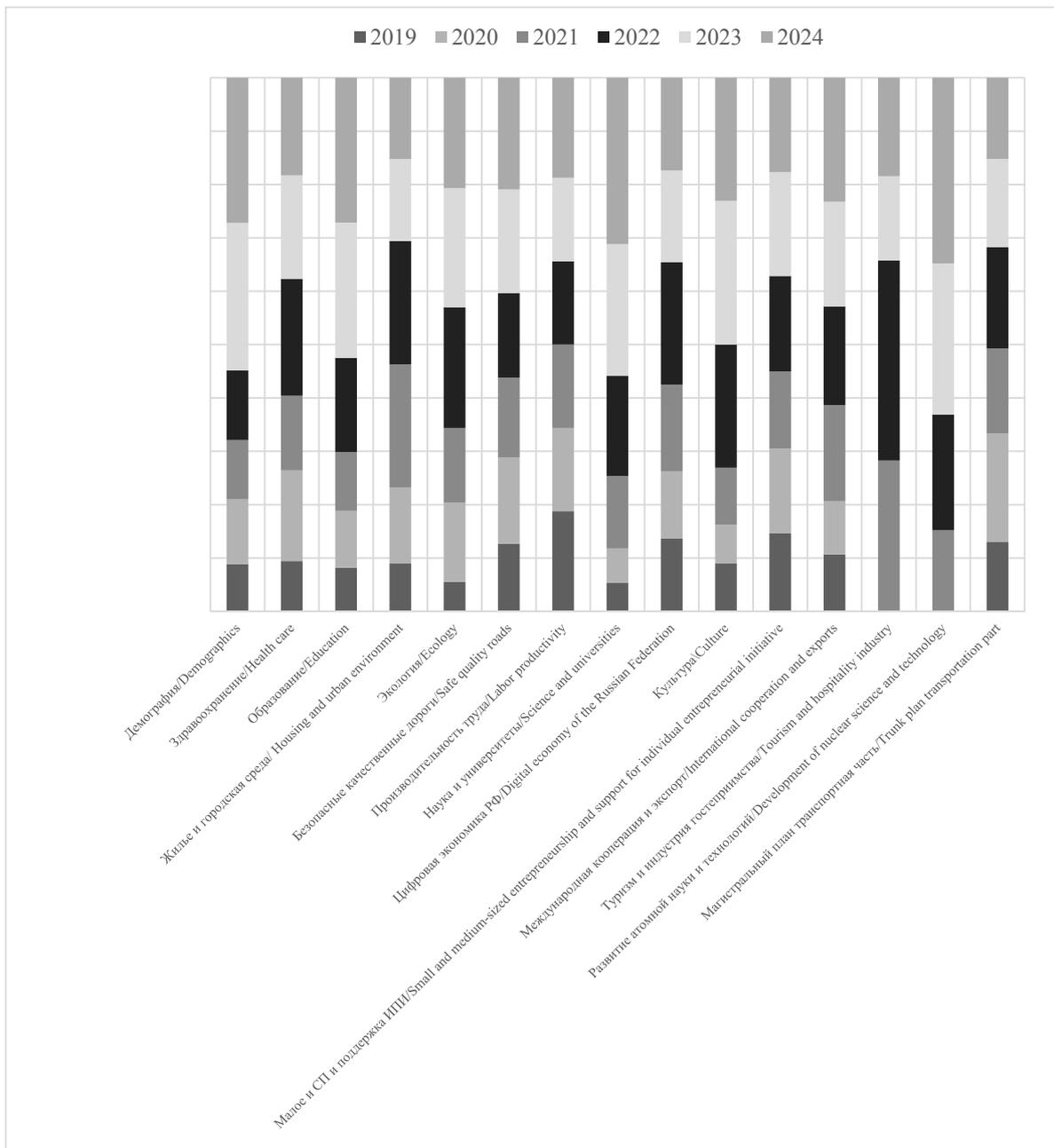


Рис. 1 / Fig. 1. Параметры реализации национальных проектов /
Parameters for the implementation of national projects

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Национальные проекты исполнены за 1-е полугодие 2023 г. на 41–59%⁸, при этом причинами их исполнения ниже среднего в определенной степени являются налоговые риски.

⁸ Исполнение национальных проектов. URL: <https://www.iminfin.ru/areas-of-analysis/np/ispolnenie-natsionalnyh-proektov?territory=45000000>.

ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ РИСКОВ

Задачами управления налоговыми рисками реализации национальных проектов являются:

- 1) поиск «точек» налоговых рисков;
- 2) выяснение их причин;
- 3) разработка рекомендаций по избежанию негативных последствий;

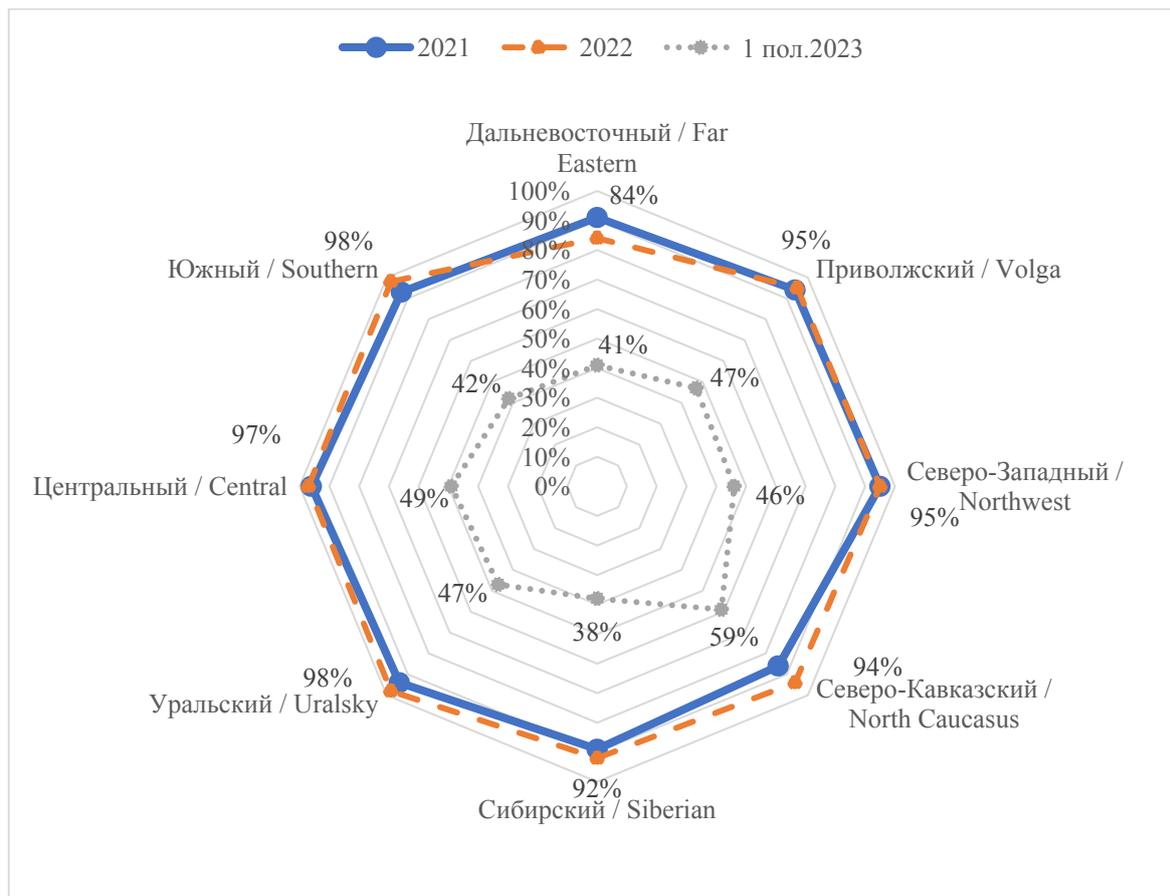


Рис. 2 / Fig. 2. **Исполнение национальных проектов по федеральным округам / Implementation of national projects by federal districts**

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

4) определение ценности осуществления контрольных мероприятий, затрат, ресурсов.

Снижение налоговых рисков позволяет экономить затраты/средства. Необходимые ресурсы контроля налоговых рисков определяются имеющимися информационными, кадровыми, экономическими, административно-методическими средствами. Чем более необычна операция/сделка, тем выше налоговые риски.

Наибольший риск представляют операции, производимые для целей налогообложения, например посредничество при реализации национальных проектов, реструктуризация для уплаты налогов.

Причинами возникновения налоговых рисков реализации национальных целей и проектов являются:

1) несоответствие нормативным требованиям, указывающее на несоблюдение плательщиками налоговых обязательств, требований представления деклараций/отчетности;

2) бездействие/незаконные действия исполнителей государственных контрактов, реализующих национальные проекты;

3) минимизация налогов;

4) уклонение/лжеосвобождение от налогообложения;

5) недостатки налогового законодательства;

6) неэффективность деятельности контролирующих органов;

7) возврат ранее взысканных налогов по причине неправомерности действий налоговых органов;

8) нарушение налоговой дисциплины по всей цепочке кооперации исполнителей государственных контрактов национальных проектов;

9) отсутствие согласованной организационной структуры оценки существенности и допустимости налоговых рисков;

10) ненадлежащее документирование и обоснование;

11) неучастие налоговых органов в сделках по использованию средств национальных проектов, хотя коммуникации субъектов хозяйственной с налоговыми инспекциями способствуют лучшему управлению налоговыми рисками в реализации национальных проектов.

РЕАЛИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ

На текущем этапе в субъектах Российской Федерации используется система управления налоговыми рисками⁹. Например, в УФНС России по Новосибирской области, применяются дополнительные контрольные меры налогового расходования выделенных на реализацию национальных проектов бюджетных средств среди 3094 исполнителей госконтрактов по реализации проектов на сумму более 545 млрд руб., а именно¹⁰:

1) проведение по заданию ФНС России контрольно-аналитической работы по задействованным в национальных проектах субъектам предпринимательства;

2) установление поставщиков, субподрядчиков всей цепочки кооперации субъектов предпринимательства, привлеченных к реализации национальных проектов, совместно с Межрегиональной ИФНС России по ЦОД;

3) выявление и пресечение рисков незаконного уменьшения налоговых обязательств, их минимизации налогоплательщиками/привлеченными контрагентами;

4) проведение совместных совещаний контрольно-надзорных органов, контролирующих расходование бюджетных средств по национальным проектам, с приглашением налогоплательщиков, допустивших в деятельности признаки правонарушений по налогам, в целях обеспечения их добросовестного поведения;

5) недопущение налоговых разрывов в цепочках сделок по реализации нацпроектов.

⁹ Приказ ФНС России от 25.05.2021 № ЕД-7-23/518@ «Об утверждении требований к организации системы внутреннего контроля, а также форм и форматов документов, представляемых организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля».

¹⁰ Налоговая дисциплина исполнителей госконтрактов по нацпроектам под контролем. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn54/news/activities_fts/10256792.

В результате контрольных мероприятий выявлено 80 организаций, допустивших по налогам правонарушения на сумму свыше 1,2 млрд руб.; представлены уточненные декларации по налогам 16 налогоплательщиков на сумму более 54 млн руб.; сформированы доказательные материалы перед предъявлением претензий по налогам.

На совещании в Приволжском федеральном округе¹¹ среди рисков реализации национальных целей и проектов отмечены:

1) недобросовестные действия исполнителей: затягивание сроков и некачественное исполнение контрактов;

2) отсутствие ресурсов у победителя торгов;

3) привлечение сомнительных субподрядчиков.

После контроля налоговым органом господрядчиков¹² дополнительно поступило 2,4 млрд руб. в бюджет при нахождении в рискованной проектной зоне средств в сумме 1,2 трлн руб.

Вывод активов участниками национальных проектов из тени, добровольное погашение ими ущерба при отказе от налоговых схем, причиняющих ущерб казне, обеспечивают успешную прозрачную целевую реализацию национальных целей и проектов через надежных поставщиков/субподрядчиков.

Современные возможности с применением предпроверочного анализа участников проектов позволяют выявлять нарушения до назначения проверок. Через устранение комплаенс-рисков несоблюдения законодательства участники национальных проектов сокращают свои будущие финансовые потери, обеспечивая себе репутацию надежного участника национальных проектов, в связи с чем в настоящей статье предлагается присваивать участникам национальных проектов звание «Надежный участник национальных проектов», если они смогли реализовать более двух проектов без претензий как со стороны контрагентов, так и со стороны контрольных органов.

¹¹ Как снизить риски при исполнении нацпроектов обсудили на совещании федеральной налоговой службы и аппарата полномочного представителя. URL: <https://www.oparino-oms.ru/index.php/glavnyj-federalnyj-inspektor/5959-kak-snizit-riski-pri-ispolnenii-natsproektov-obsudili-na-soveshchani-federalnoj-nalogovoj-sluzhby-i-apparata-polnomochnogo-predstavatelya>

¹² ФНС сообщила о выводе крупнейших подрядчиков нацпроектов из теневых схем. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/4870072>.

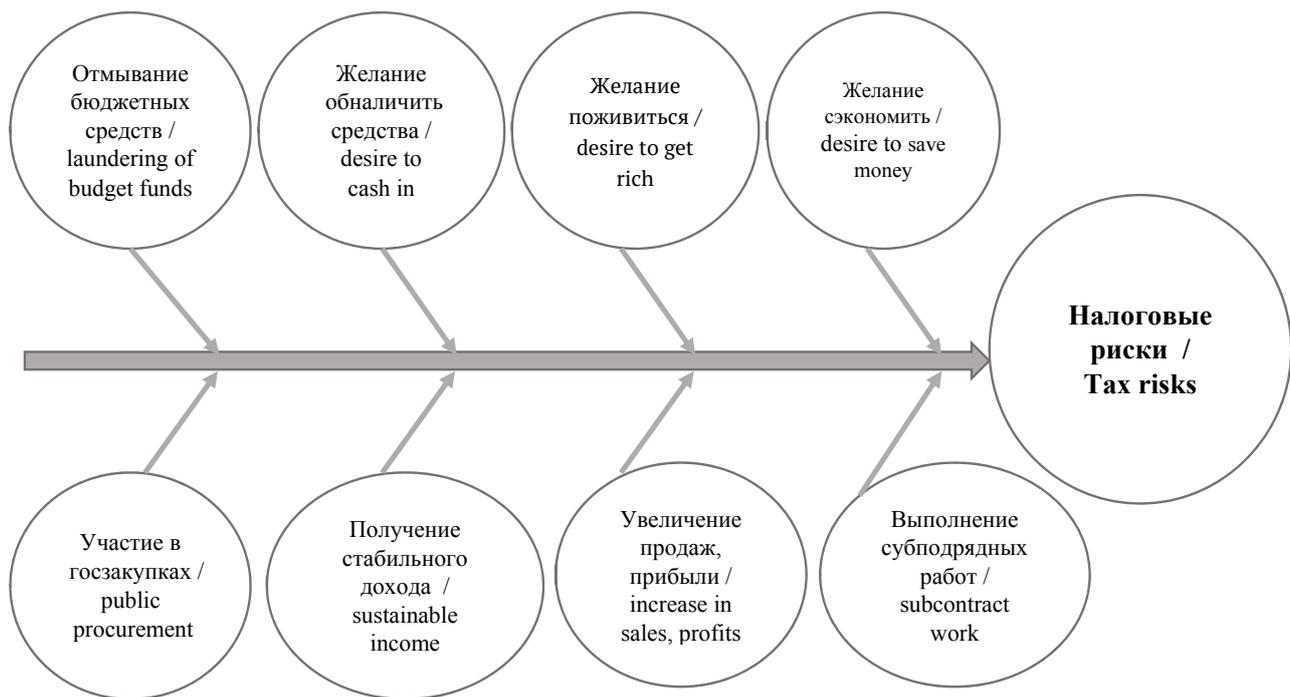


Рис. 3 / Fig. 3. Источники налоговых рисков по методу Исикавы / Sources of tax risks according to Ishikawa method

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Приведенные источники налоговых рисков, обнаруживаемые посредством применения метода Исикавы (рис. 3), содержат как положительные (нижний ряд), так и отрицательные основания (верхний ряд) присоединения к национальным проектам, вызываемые отчасти финансово-субъективными намерениями не только улучшить показатели и расширить масштабы деятельности, но и желанием пожить за счет бюджета без намерения добросовестно осуществлять налоговые обязательства.

Очень немногие субъекты могут находиться на одном (нижнем) конце шкалы.

Как правило, среди них находятся налогоплательщики, которые не желают портить репутацию добросовестного налогоплательщика, не агрессивны, проявляют уважение к закону.

Им противостоит непредсказуемая неконтролируемая среда, нацеленная на получение любой выгоды, не уважающая законные налоговые требования, ищущая возможность уклониться от ответственности, создавая налоговые риски успешной реализации национальных целей и проектов.

Матрица вероятности/последствий налоговых рисков реализации национальных проектов, ис-

пользуемая для снижения последствий или вероятности идентифицированных рисков (табл. 2) содержит ранжирование «точек» налоговых рисков с учетом ранга последствий и ранга вероятности их возникновения.

Значимыми налоговыми рисками реализации национальных проектов являются:

- 1) нецелевое использование и хищение средств профинансированных нацпроектов;
- 2) наличие недобросовестных, сомнительных исполнителей нацпроектов по всей цепочке кооперации;
- 3) незаконное уменьшение налоговых обязательств;
- 4) уклонение/лжеосвобождение от налогообложения при реализации национальных проектов;
- 5) существенные налоговые разрывы в цепочках сделок по реализации нацпроектов;
- 6) умышленное несоблюдения законодательства участниками нацпроектов, влекущее занижение исчисленных сумм налоговых платежей, и др.

Высокий ранг вероятности/последствий характеризует налоговый риск как значимый в ожида-

Матрица налоговых рисков реализации национальных проектов / Matrix of Tax Risks of National Projects Implementation

Ранг последствий налоговых рисков / Rank of tax risk consequences	высокий / high	Несоблюдения законодательства участниками нацпроектов / Non-compliance with legislation by participants in national projects	Нецелевое использование и хищение средств профинансированных нацпроектов / Misuse and embezzlement of funds from funded national projects – значимый налоговый риск / significant tax risk	Недобросовестные, сомнительные исполнители нацпроектов по всей цепочке кооперации / Unscrupulous, dubious implementers of national projects along the entire chain of cooperation – значимый налоговый риск / significant tax risk
	средний / average	Низкое исполнение национальных проектов / Low implementation of national projects	Налоговые разрывы в цепочках сделок по реализации нацпроектов / Tax gaps in chains of transactions for the implementation of national projects	Незаконное уменьшение налоговых обязательств / Unlawful reduction of tax liabilities – значимый налоговый риск / significant tax risk
	низкий / low	Неадекватное документирование и обоснование / Inadequate documentation and justification	Недостатки национального налогового законодательства / Shortcomings of national tax legislation	Уклонение/лжеосвобождение от налогообложения / Tax evasion/false tax exemption – значимый налоговый риск / significant tax risk
		Низкая / Low	Средняя / Average	Высокая / High
Ранг вероятности налоговых рисков / Probability rank of tax risks				

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

нии его непрерывного мониторинга в целях эффективного управления и обеспечения выполнения национальных целей развития России в текущем и последующих периодах.

ВЫВОДЫ

Применение метода Исикавы для анализа источников налоговых рисков и определение вероятности/последствий налоговых рисков как научно-методической основы их анализа обусловлены потребностью установления значимых налоговых рисков для последующего мониторинга реализации национальных целей и проектов.

Ключевым результатом исследования стало формирование матрицы вероятности/последствий налоговых рисков реализации национальных целей и проектов в обеспечении выполнения национальных целей развития России на 2024 г. с указанием значимых налоговых рисков, послужившей основой для формирования предложений

по устранению источников налоговых рисков и их ранжированию, через:

- автоматизацию практики контрольных процедур;
- формирование реестра налоговых рисков национальных проектов;
- согласование организационной структуры оценки значимых налоговых рисков с учетом их существенности и допустимости;
- возможность участия налоговых органов в сделках по использованию средств национальных проектов;
- выстраивание эффективного налогового контроля в экосистеме налогового администрирования [21];
- закрепление за полномочиями налоговых органов непрерывного налогового контроля и анализа налоговых рисков с построением матрицы их вероятности/последствий на период реализации национальных целей и проектов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Кудрин А. Л., Кнобель А. Ю. Бюджетная политика как источник экономического роста. *Вопросы экономики*. 2017;10:5–26. DOI: 10.32609/0042–8736–2017–10–5–26
2. Куделич М. И. Система нормативных требований к оценке эффективности национальных проектов: актуальные проблемы. *Финансовый журнал*. 2019;(4):36–49. DOI: 10.31107/2075–1990–2019–4–36–49
3. Филимонова Н. М., Лускатова О. В., Филимонова В. Д. Влияние национальных проектов России на рынок труда. *Государственное и муниципальное управление. Ученые записки*. 2022;(1):151–157. DOI: 10.22394/2079–1690–2022–1–1–151–157
4. Горшков Д. А. Социально-экономические механизмы реализации приоритетных национальных проектов. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. М.: Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации; 2008. 27 с.
5. Гаджиев Н. Г., Коноваленко С. А., Шогенов Б. А. Налоговые риски как угроза экономической безопасности государства. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2021;(1):66–75. DOI: 10.33920/sel-11–2101–06
6. Киселева Н. И., Павлюкевич К. Факторы, обуславливающие успешность реализации национальных проектов в сфере образования. *Вестник евразийской науки*. 2022;14(6). URL: <https://esj.today/PDF/66ECVN622.pdf>.
7. Воробьева Е. И., Блажевич О. Г. Реализация национальных проектов, обеспечивающих экономический рост в Российской Федерации. *Научный вестник: финансы, банки, инвестиции*. 2021;57(4):5–23.
8. Чумаков М. В., Елизарова А. А., Берендеева А. Б. Анализ эффективности и рисков в реализации государственных программ, проектов, стратегий в регионах России. *Современные наукоемкие технологии. Региональное приложение*. 2021;66(2):65–75. DOI: 10.6060/snt.20216602.0009
9. Тугачева Л. В., Сахарова С. М. Государственное управление процессом реализации национальных проектов в России. *Среднерусский вестник общественных наук*. 2020;15(3):51–67. DOI: 10.22394/2071–2367–2020–15–3–51–67
10. Бондарева Н. Н., Комков Н. И. Организационно-методические вопросы разработки и реализации национальных проектов. *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*. 2019;10(3):369–379. DOI: 10.18184/2079–4665.2019.10.3.369–379
11. Гаматаева С. Х., Курбанов Р. А. Совершенствование системы управления рисками национальных проектов в целях повышения качества их реализации. *Региональные проблемы преобразования экономики*. 2022;146(12):144–152. DOI: 10.26726/1812–7096–2022–12–144–152
12. Тихонова А. Разработка системы управления налоговыми рисками государства. *Проблемы анализа риска*. 2020;17(6):62–75. DOI: 10.32686/1812–5220–2020–17–6–62–75
13. Ежов Д. А. Потенциальные риски реализации национальных проектов 2019–2024 и пути их нейтрализации. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2020;(3):41–43. URL: <http://elib.fa.ru/art2020/bv1608.pdf>.
14. Ильченко С. В. Национальные проекты России и риски их реализации. *Бизнес и дизайн ревью*. 2021;22(2):1.
15. Адамова М. Е. Формирование системы управления рисками для повышения качества реализации национальных и федеральных проектов. *Наука и бизнес: пути развития*. 2021;119(5):119–125.
16. Адвокатова А. С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков. Монография. М.: Русайнс; 2020. 190 с.
17. Адвокатова А. С., Андреева А. Н., Вишневская Н. Г. и др. Налоговые риски государства в современных экономических условиях. М.: КноРус; 2022. 220 с.
18. Гончаренко Л. И., Адвокатова А. С. Налог на профессиональный доход: риски и потенциал. *Экономика. Налоги. Право*. 2020;13(5):131–140.
19. Пансков В. Г. Налоговые риски: проявление и возможные пути минимизации. *Экономика. Налоги. Право*. 2013;(4):74–80.
20. Савина Л. Л. Влияние налоговых рисков на функционирование налоговой системы Российской Федерации. *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2020;9A(10):292–300. DOI: 10.34670/AR.2020.48.91.031
21. Малис Н. И., Богачев С. В., Горский И. В. и др. Актуальные проблемы развития налоговой системы России. М.: ООО «Издательство МАГИСТР»; 2023. 520 с.

REFERENCES

1. Kudrin A. L., Knobel A. Y. Budget policy as a source of economic growth. *Voprosy ekonomiki = Economic issues*. 2017;10:5–26. (In Russ.). DOI: 10.32609/0042–8736–2017–10–5–26
2. Kudelich M. I. Regulatory requirements system for estimation of national projects efficiency: current problems. *Finansovyy zhurnal = Financial Journal*. 2019;(4):36–49. (In Russ.). DOI: 10.31107/ 2075–1990–2019–4–36–49
3. Filimonova N. M., Luskatova O. V., Filimonova V. D. Impact of russian national projects on the labor market. *Gosudarstvennoe i municipal'noe upravlenie. Uchenye zapiski = State and Municipal Management. Scholar Notes*. 2022;(1):151–157. (In Russ.). DOI: 10.22394/2079–1690–2022–1–1–151–157
4. Gorshkov D. A. Socio-economic mechanisms of realization of priority national projects. Cand. econ. sci. diss. Synopsis. Moscow: Russian Academy of Public Service under the President of the Russian Federation; 2008. 27 p. (In Russ.).
5. Gadzhiev N. G., Konovalenko S. A., Shogenov B. A. Tax risks as a threat to economic security of the state. *Buhuchet v sel'skom khozyajstve = Accounting in agriculture*. 2021;(1):66–75. (In Russ.). DOI: 10.33920/sel-11–2101–06
6. Kiseleva N. I., Pavlyukevich K. Factors determining the success of the realization of national projects in the sphere of education. *Vestnik evrazijskoj nauki = Bulletin of Eurasian Science*. 2022;14(6). URL: https://esj.today/PDF/66ECVN_622.pdf. (In Russ.).
7. Vorobyeva E. I., Blazhevich O. G. Realization of national projects ensuring economic growth in the Russian Federation. G. Realization of national projects ensuring economic growth in the Russian Federation. *Nauchnyj vestnik: finansy, banki, investicii = Bulletin: finances, banks, investments*. 2021;57(4):5–23. (In Russ.).
8. Chumakov M. V., Elizarova A. A., Berendeeva A. B. Analysis of efficiency and risks in the implementation of state programs, projects, strategies in the Russian regions. *Sovremennye naukoemkie tekhnologii. Regional'noe prilozhenie = Modern science-intensive technologies. Regional appendix*. 2021;66(2):65–75. (In Russ.). DOI: 10.6060/snt.20216602.0009
9. Tugacheva L. V., Sakharova S. M. State management of the process of realization of national projects in Russia. *Srednerussky vestnik obshchestvennykh nauki = Central Russian Bulletin of Social Sciences*. 2020;15(3):51–67. (In Russ.). DOI: 10.22394/2071–2367–2020–15–3–51–67
10. Bondareva N. N., Komkov N. I. Organizational and methodological issues of development and implementation of national projects. *MIR (Modernizaciya. Innovacii. Razvitie) = The WORLD (Modernization. Innovation. Development)*. 2019;10(3):369–379. (In Russ.). DOI: 10.18184/2079–4665.2019.10.3.369–379
11. Gamataeva S. H., Kurbanov R. A. Improvement of the system of risk management of national projects in order to improve the quality of their implementation. *Regional'nye problemy preobrazovaniya ehkonomiki = Regional problems of economic transformation*. 2022;146(12):144–152. (In Russ.). DOI: 10.26726/1812–7096–2022–12–144–152
12. Tikhonova A. V. Development of a state tax risk management system. *Problemy analiza riska = Issues of Risk Analysis*. 2020;17(6):62–75. (In Russ.). DOI: 10.32686/1812–5220–2020–17–6–62–75
13. Ezhov D. A. Potential risks of realization of national projects 2019–2024 and ways of their neutralization. *Azimut nauchnogo issledovaniya: ekonomika i upravleniya = Azimuth of scientific research: Economics and Management*. 2020;(3):41–43. (In Russ.). URL: <http://elib.fa.ru/art2020/bv1608.pdf>.
14. Ilchenko S. V. National projects of Russia and risks of their realization. *Biznes i dizajn revyu = Business and design revue*. 2021;22(2):1. (In Russ.).
15. Adamova M. E. Formation of risk management system to improve the quality of national and federal projects realization. *Nauka i biznes: puti razvitiya = Science and business: ways of development*. 2021;119(5):119–125. (In Russ.).
16. Advokatova A. S. Tax control in the context of modification of relations between tax authorities and taxpayers: monograph. Moscow: Rusajns; 2020. 190 p. (In Russ.).
17. Advokatova A. S., Andreeva A. N., Vishnevskaya N. G. et al. Tax risks of the state in modern economic conditions. Moscow: Knorus; 2022. 220 p. (In Russ.).

18. Goncharenko L.I., Advocates A.S. Tax on professional income: risks and potential. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2020;13(5):31–140. (In Russ.).
19. Panskov V. G. Tax risks: manifestation and possible ways of minimization. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, taxes & law*. 2013;(4):74–80. (In Russ.).
20. Savina L. L. Influence of tax risks on the functioning of the tax system of the Russian Federation. *Ehkonomika: vchera, segodnya, zavtra = Ekonomika: yesterday, today, tomorrow*. 2020;9A(10):292–300. (In Russ.). DOI: 10.34670/AR.2020.48.91.031
21. Malis N. I., Bogachev S. V., Gorsky I. V et al. Actual problems of tax system development in Russia. Moscow: “Publishing House MA-GISTR”; 2023. 520 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Владимировна Рубан-Лазарева — доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия; профессор кафедры государственных и муниципальных финансов, РЭУ им. Г. В. Плеханова, Москва, Россия

Natalia V Ruban-Lazareva — Dr. Sci. (Econ.), Prof. of the Department of Taxes and Tax Administration, Finance University, Moscow, Russia; Prof. of the Department of State and Municipal Finance, Plekhanov Russian Economic University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3110-1539>

rubanlazareva@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 02.11.2023; принята к публикации 15.01.2024.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 02.11.2023; accepted for publication 15.01.2024.

The author read and approved the final version of the manuscript.