

## УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПУБЛИЧНОГО КОНТРОЛЯ В ЦЕЛЯХ ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ГОСУДАРСТВА\*

**К.В. Маслов<sup>1,2</sup>**

<sup>1</sup> Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, г. Москва, Россия

<sup>2</sup> Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, г. Омск, Россия

### Информация о статье

Дата поступления –

15 сентября 2024 г.

Дата принятия в печать –

10 января 2025 г.

Дата онлайн-размещения –

20 марта 2025 г.

Обосновывается взаимосвязь систем управления налоговыми рисками государства при осуществлении налогового, таможенного, валютного и иных видов публичного контроля, влияющих на обеспечение налоговой безопасности государства. Делается вывод о необходимости единообразно зафиксировать в нормативных актах, регулирующих основания и процедуры такого публичного контроля, базовые принципы управления рисками и иными угрозами налоговой безопасности государства.

### Ключевые слова

Налоговый риск, риск-ориентированный подход, налоговая безопасность, налоговый контроль, управление рисками

## TAX RISK MANAGEMENT IN THE PUBLIC CONTROL IN ORDER TO ENSURE THE TAX SECURITY OF THE STATE\*\*

**Kirill V. Maslov<sup>1,2</sup>**

<sup>1</sup> Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

<sup>2</sup> Dostoevsky Omsk State University, Omsk, Russia

### Article info

Received –

2024 September 15

Accepted –

2025 January 10

Available online –

2025 March 20

The subject. The norms of Russian legislation governing risk management systems in the implementation of various types of public control.

The purpose of the study is to confirm or refute the hypothesis that different types of public controls affect the tax security of the state, and tax risk management systems should be coordinated in their implementation.

Methodology. The author uses methods of system analysis of scientific papers devoted to the various types of public control. Formal logical and legal interpretation of Russian regulatory legal acts is used also.

### Keywords

Tax risk, risk-based approach, tax security, tax control, risk management

The main results. The impact of tax, customs, currency control, AML/CFT control and other types of public control on ensuring the tax security of the state is substantiated. The interrelation of the existing tax risk management systems of the state in Russia in the implementation of these types of control is revealed.

Conclusions. It is necessary to uniformly fix the basic principles of risk management in the regulations governing the grounds and procedures for such public control, ensuring tax security of the state. These principles include: the obligation to identify, assess, and systematize risks and other threats, describe indicators, categorize management objects accordingly, and correlate adopted regulatory and individual legal acts with the goals of preventing the occurrence and/or minimizing of the harmful effects of a particular risk or threat.

\* Исследование выполнено за счет гранта Российского научного фонда № 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160>.

\*\* The research was funded by the Russian Science Foundation, project No. 23-78-10160, <https://rscf.ru/project/23-78-10160>.

## 1. Введение

Потенциальные риски непоступления достаточных налоговых поступлений заложены в самой природе налогообложения как принудительного изъятия собственности, которое диалектически влечет противодействие со стороны обязанных лиц [1]. На осуществление фискальной функции налоговой системы оказывают влияние и современные вызовы, обусловленные тенденциями как дезинтеграции (например, практика экономических санкций со стороны недружественных государств, что наиболее актуально в настоящее время), так и, напротив, предопределенные интеграцией (размывание налоговой базы вследствие деятельности транснациональных компаний) [2, с. 3–4; 3]. Потому в современных условиях вопросы противодействия рискам и угрозам реализации фискальной функции налоговой системы (т. е. обеспечения налоговой безопасности государства) приобретают особую актуальность.

Системы управления рисками (иначе именуемые риск-ориентированным подходом) широко применяются в налоговом контроле, особенно в последние годы, но практически при полном отсутствии нормативной основы. На обеспечение налоговой безопасности государства опосредованное влияние оказывают и иные виды публичного контроля (например, контроль применения контрольно-кассовой техники, валютный контроль, лицензионный контроль, к примеру за производством алкогольной продукции). Управление рисками при их осуществлении регулируется различными правовыми актами. При этом в законодательстве вовсе отсутствуют правила учета рисков и иных угроз безопасности в процессе правотворчества и при реализации иных функций управления, помимо контрольной.

Приведенные противоречия обусловлены недостаточной проработкой указанной проблематики в правовой науке.

В рамках настоящей статьи предпринята попытка обосновать взаимосвязь существующих в России систем управления налоговыми рисками государства при осуществлении различных видов публичного контроля, влияющих на обеспечение налоговой безопасности государства.

## 2. Значение управления налоговыми рисками в обеспечении налоговой безопасности государства

Налоговые риски государства – это такие угрозы налоговой безопасности, которые выражаются в действиях участников налоговых отношений, связанных с неверной оценкой объективной ситуации, и способны с той или иной измеримой степенью вероятности привести к недополучению запланированных в бюджетной системе страны налоговых доходов.

Налоговые риски государства являются разновидностью угроз налоговой безопасности [4, с. 194], потому управление такими рисками является ключевым направлением ее обеспечения.

Налоговые риски государства могут быть классифицированы по различным основаниям.

Учитывая элементы публичного управления, деятельность которых порождает налоговые риски, они подразделяются на внешние (источником которых выступают лица, не являющиеся субъектами публичного управления, например явные нарушения частными субъектами налогового законодательства, законодательства о бухгалтерском учете, о несостоятельности (банкротстве), как и злоупотребление правами посредством использования пробелов в правовом регулировании, а также совершения мнимых и притворных сделок) и внутренние (исходящие от органов публичной власти, их должностных лиц и иных субъектов публичного управления, как то: нечеткая регламентация полномочий органов налогового администрирования, недостаточная координация между ними, например чрезмерное увеличение налогового бремени, коррупция должностных лиц в процессе налогового администрирования, его неэффективность, халатность при доначислении и особенно взыскании налогов [5, с. 13], применение неадекватных нарушению мер ответственности).

В зависимости от объекта выделяют налоговые риски в разрезе отдельных налогов, отраслей хозяйствования (либо групп налогоплательщиков) и, наконец, применительно к деятельности конкретных налогоплательщиков [6].

По количеству отраслей экономики, на функционирование которых они оказывают влияние, налоговые риски делятся на отраслевые, межотраслевые, общепотраслевые<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Аналогичная классификация применительно к рискам, выражающимся в нарушениях налогового законодательства, используется в практике налоговой службы, см.: Риск-анализ как инструмент отбора налогоплательщиков для включения в план выездной налоговой проверки. Презентация // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. URL: [https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/mri/5/web\\_mikn5\\_03122020.ppt](https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/mri/5/web_mikn5_03122020.ppt) (дата обращения: 28.05.2024).

Управление налоговыми рисками – это публичная управленческая деятельность по идентификации, анализу и оценке степени риска и его допустимости; распределению объектов управления (как отраслей хозяйства, так и конкретных налогоплательщиков) по уровням риска; разработке и осуществлению мер по предупреждению, минимизации и страхованию риска, ликвидации последствий их реализации при реализации всего спектра управленческих функций. Управление налоговыми рисками осуществляется в различных формах управления: правовых, включая правотворческую и правореализационную, а также в неправовых. Эффективной эта деятельность может быть только при условии ее системности и скоординированности. Ученые-экономисты обоснованно подчеркивают необходимость проведения комплексной диагностики налоговой безопасности [7, с. 40].

Система управления рисками и иными угрозами налоговой безопасности (такое наименование представляется более точным, чем широко используемый абстрактный «риск-ориентированный подход») предполагает анализ каждого планируемого и реализованного управленческого решения, связанного с налогообложением, на предмет противодействия конкретному риску налоговой безопасности и возможности причинения вреда иным охраняемым интересам.

Цели противодействия налоговым рискам и иным угрозам налоговой безопасности государства должны фиксироваться не только в документах стратегического планирования, но и непременно конкретизироваться в актах о полномочиях конкретных субъектов обеспечения налоговой безопасности государства<sup>2</sup>, а также обуславливать их практическую управленческую деятельность. Управление рисками и иными угрозами как универсальный принцип обеспечения налоговой безопасности государства должно охватывать все элементы не только контрольно-надзорной деятельности в налоговой сфере

(начиная с планирования и назначения мероприятий контроля и заканчивая реализацией принимаемых по результатам контроля правоприменительных актов), но и публичной управленческой деятельности в налоговой и связанных с ней сферах в целом. Недаром широкое внедрение риск-ориентированного подхода определено в качестве одной из основных задач обеспечения экономической безопасности в одноименной Стратегии<sup>3</sup> и оценивается как эффективное направление управления финансами экспертами Международного валютного фонда с учетом опыта многих государств [9].

### 3. Управление налоговыми рисками в процессе налогового контроля

Налоговые органы выступают основными субъектами системы обеспечения налоговой безопасности государства, так как они администрируют наибольший объем налоговых доходов бюджетов. На обеспечение налоговой безопасности (в качестве основной либо дополнительной цели) направлены различные функции ФНС России и ее территориальных органов: взыскание и возврат налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности, разрешение налоговых споров, контроль за применением контрольно-кассовой техники, управление системой государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, отчасти валютный контроль, лицензирование деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах или тотализаторах, управление системой маркировки товаров контрольными (идентификационными) знаками и национальной системой прослеживаемости товаров. При этом ни в Налоговом кодексе (далее – НК) РФ, ни в Законе РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», ни в положении о ФНС России<sup>4</sup> полномочия налоговой службы не описываются в контексте защиты от угроз. Термины «угрозы» и «налоговые риски» в указанных нормативных актах не употребляются в принципе<sup>5</sup>. Анализ

<sup>2</sup> Об этом применительно к экономической безопасности см.: [8, с. 181].

<sup>3</sup> См. пп. 11 п. 16 Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 г. (утв. Указом Президента РФ от 13 мая 2017 г. № 208). Здесь и далее доступ к нормативным актам осуществлен из СПС «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506.

<sup>5</sup> В НК РФ термин «риски» в интересующем нас контексте употребляется только при описании задач системы внутреннего контроля организации, в отношении которой проводится налоговый мониторинг (выявление, оценка, минимизация и (или) устранение рисков неправильного исчисления (удержания), неполной и (или) несвоевременной уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов организации – п. 7 ст. 105.26 НК РФ) и при характеристике организаций финансового рынка, освобождаемых от обязанностей в связи автоматическим обменом

компетенционных норм показывает, что полномочия по анализу налоговых рисков отрывочно упоминаются в положениях об отдельных структурных подразделениях центрального аппарата ФНС России<sup>6</sup>.

Анализ содержания приведенных законодательных актов свидетельствует о необходимости их концептуальной доработки с целью четкого закрепления основных методологических и при этом юридически обязательных положений, касающихся рисков и иных угроз налоговой безопасности, на минимизацию которых должна быть направлена управленческая деятельность налоговых органов, а также индикаторов ее эффективности.

В настоящее время управление налоговыми рисками в налоговых отношениях в целях обеспечения налоговой безопасности широко распространено в практике деятельности налоговых органов при «бессистемности норм, распределенных во множестве актов» [10, с. 56] (причем подзаконных, принимаемых в основной своей массе для служебного пользования), и почти полной недоступности таких норм для учета налогоплательщиками. Ключевым из находящихся в открытом доступе является Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Помимо него, существует еще лишь несколько ведомственных приказов, регулирующих управление налоговыми рисками<sup>7</sup>. Причем если в актах ФНС России, направленных на упорядочение форм и методов минимизации рисков и иных угроз безопасности, проистекающих из действий самих налоговых органов, подробно

описаны цели, принципы, средства управления соответствующими рисками, то иные акты такого детального регулирования не содержат.

В нормативных актах ФНС России налоговые риски определены исключительно применительно к микроуровню – финансово-хозяйственной деятельности конкретных налогоплательщиков – под наименованием «критерии оценки рисков». В вышеуказанной Концепции определены двенадцать общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, которые, как декларируется, позволяют оценить вероятность проведения выездной налоговой проверки<sup>8</sup>. Указанные критерии приведены в максимально обобщенном виде (например, значительное отклонение налоговой нагрузки или рентабельности налогоплательщика от среднеотраслевого уровня).

Фактически в документах «для служебного пользования» описано гораздо больше налоговых рисков (критериев, свидетельствующих о возможной неуплате того или иного налога). Всего в 2023 г. налоговой службой использовалось 87 таких критериев [11, с. 27–29]. Их наличие в деятельности налогоплательщиков выступает основанием для автоматизированного ранжирования последних (формирования их риск-рейтинга) с применением программного обеспечения «ППА-Отбор» АИС «Налог-3». Согласно Концепции планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, основой отбора объектов таких проверок выступает качественный и всесторонний анализ всей информации, имеющейся

финансовой информацией (п. 3 ст. 142.2 НК РФ), а термин «угроза» – только при закреплении основания для отсрочки (рассрочки) уплаты налога: угроза возникновения признаков несостоятельности (банкротства) заинтересованного лица в случае единовременной уплаты им налога (пп. 3 п. 2 ст. 64 НК РФ).

<sup>6</sup> См., напр., приказы ФНС России от 15 июля 2022 г. № ЕД-7-22/650@ «Об утверждении Положения об Управлении по крупнейшим налогоплательщикам Федеральной налоговой службы», от 6 ноября 2018 г. № ММВ-7-20/621@ «Об утверждении Положения об Управлении оперативного контроля Федеральной налоговой службы», от 28 ноября 2017 г. № ММВ-7-13/987@ «Об утверждении Положения об Управлении трансфертного ценообразования Федеральной налоговой службы».

<sup>7</sup> См. приказы ФНС России от 20 марта 2017 г. № ММВ-7-16/225@ «Об утверждении Основных положений об управлении рисками в деятельности ФНС России», от 12 марта 2018 г. № ММВ-7-16/140@ «Об утверждении Порядка ведения документа по учету информации о рисках в

деятельности ФНС России» (документ опубликован не был), от 14 марта 2016 г. № ММВ-7-16/132@ «Об утверждении Основных положений об осуществлении внутреннего контроля деятельности по технологическим процессам ФНС России», от 25 мая 2021 г. № 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», от 21 апреля 2021 г. № ЕД-7-15/389@ «Об утверждении Порядка ведения информационного ресурса “Реестр рисков контрольно-надзорной деятельности”», от 15 января 2015 г. № ММВ-7-12/6@ «Об утверждении Перечня технологических процессов ФНС России и их владельцев, а также порядка ведения Перечня технологических процессов ФНС России и Регламента разработки паспортов функций и ведения реестра паспортов функций».

<sup>8</sup> См. раздел 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@).

в распоряжении налоговых органов (в том числе полученной из внешних источников), с целью определения с ее помощью «зон риска» совершения налоговых правонарушений. Ответственность должностных лиц налоговых органов за организацию и осуществление мероприятий по управлению рисками рассматривается как принцип деятельности налоговых органов в нормативных актах ФНС России<sup>9</sup>.

Оценка рисков фактически используется налоговыми органами не только при отборе налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок в соответствии с упомянутой Концепцией, но и при определении объема проверки (комплексная или тематическая)<sup>10</sup>, продолжительности камеральной налоговой декларации, в которой заявлено право на возмещение суммы НДС из бюджета, а также налоговой декларации по акцизам<sup>11</sup>. Фактически назначению абсолютного большинства выездных налоговых проверок предшествует официальная встреча с налогоплательщиком, на которой ему предлагается добровольно уточнить свои налоговые обязательства, риски неисполнения которых были выявлены. Причем такая практика получила распространение не только в России, но и в иных странах [12, р. 51]. Риск-ориентированный подход фактически используется и при истребовании документов (в частности, в рамках камеральной налоговой проверки декларации по НДС, в которой отражены операции, не подлежащие (освобождаемые от налогообложения) налогообложению НДС)<sup>12</sup>.

#### **4. Управление налоговыми рисками в процессе таможенного контроля**

Федеральная таможенная служба и ее территориальные органы, наряду с налоговыми органами, непосредственно обеспечивают налоговую безопасность государства, причем посредством не только правоохраны (как указывают отдельные авторы [13, с. 24]), но и «позитивного» публичного управления.

<sup>9</sup> См. п. 3.1.3 Основных положений об управлении рисками в деятельности ФНС России (утв. приказом ФНС России от 20 марта 2017 г. № ММВ-7-16/225@).

<sup>10</sup> См. письма ФНС России от 12 февраля 2018 г. № ЕД-5-2/307дсп@ «О направлении Рекомендаций по планированию и подготовке выездных налоговых проверок», от 25 января 2022 г. № СД-5-2/54ДСП@. См. также: Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019-2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ: офиц. сайт. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/002/fw72>

«...Таможенные органы изначально в силу специфической природы и структуры таможенного дела являются органами, направленными на обеспечение экономической безопасности» [14, с. 8]. Федеральная таможенная служба и ее территориальные органы обеспечивают налоговую безопасность государства в пределах своей компетенции – путем противодействия угрозам сбору налога на добавленную стоимость и акцизов при ввозе товаров на территорию России из-за пределов Евразийского экономического союза.

В Таможенном кодексе Евразийского экономического союза закрепляется общая методология системы управления рисками (определения основных понятий, описание стадий процесса управления рисками, основных целей, формулировка собственно обязанности применять систему при выборе объектов, форм таможенного контроля и мер, обеспечивающих его проведение) и приводятся бланкетные нормы о применении таможенными органами системы управления рисками в соответствии с национальным законодательством. В юридической литературе высказываются обоснованные предложения об унификации подходов по управлению рисками, применяемых таможенными органами государств – участников Союзного государства России и Беларуси [15].

Закон о таможенном регулировании<sup>13</sup> содержит столь же лаконичную главу о системе управления рисками. В нем в общем виде закреплены обязанности таможенных органов: оценивать риски, для чего формировать и актуализировать профили рисков (т. е. описывать риск и условия его возникновения, определять индикатор риска и меры по его минимизации), категорировать лиц, осуществляющих таможенные операции, по уровню риска; применять меры по их минимизации и учету результатов этой деятельности.

p873qb0b0nhuywr4g0s9g0eqzh6.pdf (дата обращения: 28.05.2023).

<sup>11</sup> Письма ФНС России от 6 октября 2020 г. № ЕД-20-15/129 «О проведении камеральных проверок налоговых деклараций по НДС», от 27 июля 2018 г. № ММВ-20-15/85@ «О сокращении сроков камеральной проверки».

<sup>12</sup> Письмо ФНС России от 12 ноября 2020 г. № ЕА-4-15/18589 «О направлении формата реестра документов по льготе по НДС».

<sup>13</sup> Федеральный закон от 3 августа 2018 г. № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Основной массив правил применения таможенными органами системы управления рисками содержится в подзаконных актах [16]. При этом в п. 5.57–5.61 положения о Федеральной таможенной службе прямо отражены ее полномочия по применению системы управления рисками, включая разработку и поддержание в актуальном состоянии методик анализа рисков, применение мер по их минимизации, определение мер, применяемых на основании оценки рисков, категорирование лиц, совершающих таможенные операции, по уровню риска<sup>14</sup>. Отсутствие аналогичных положений в базовых нормативных актах, регламентирующих деятельность налоговых органов, следует признать упущением.

#### **5. Управление налоговыми рисками посредством противодействия легализации доходов, полученных преступным путем**

Легализация доходов, полученных преступным путем, тесно взаимосвязана с искусственным занижением налоговой базы по личным и косвенным налогам, страховым взносам во внебюджетные фонды. Анализ состава ключевых угроз отмыывания доходов, выделяемых Росфинмониторингом, позволяет выделить в их числе прямые угрозы налоговой безопасности государства. Это незаконное возмещение НДС, деятельность «теневых площадок» для вывода денежных средств в наличный оборот и за пределы России в целях уклонения от уплаты налогов, само по себе уклонение от уплаты налогов<sup>15</sup>. В литературе отмечается общность целей (интегрированность) налогового, антиотмывочного и антикоррупционного контроля [17, с. 75], а также излишняя контролируемость транзакций с использованием национальных валют в силу пересечения мероприятий различных видов публичного контроля в отношении таких транзакций [18, с. 5].

Потому противодействие легализации доходов, полученных преступным путем, выступает элементом обеспечения налоговой безопасности государства. Управление рисками в процессе такой деятельности должно основываться на общих с налоговым контролем принципах.

Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» предусматривает полномо-

чия Росфинмониторинга и иных органов (Банк России, Федеральное казначейство, ФНС России, Гохран России, Роскомнадзор), а также публичные полномочия частных организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом (в первую очередь, банков), по противодействию занижению налоговой базы при совершении транзакций («подозрительных операций»), не имеющих разумной деловой цели, в том числе с использованием зарубежных юрисдикций. Такие полномочия, не будучи отнесенными к налоговому администрированию в строгом смысле, в существенной мере минимизируют угрозы налоговой безопасности страны.

Данный закон описывает общую методологию противодействия угрозам, используя термины «национальная оценка рисков», «риск-ориентированный подход». В части национальной оценки рисков он обязывает Росфинмониторинг во взаимодействии с иными субъектами публичного управления выявлять и (или) предотвращать риски совершения ограничиваемых операций (сделок) и разрабатывать меры по минимизации таких рисков (ст. 3). Организации, осуществляющие операции с денежными средствами или иным имуществом, закон уполномочивает проводить контроль за операциями клиентов на основе присвоения каждому из них уровня (степени) риска, влияющего на объем и характер применяемых в отношении клиента контрольных мероприятий и принудительных мер. Риск-ориентированный подход применяется и в отношении самих организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, чья деятельность также должна категорироваться по уровням риска несоблюдения требований данного закона (ст. 9.1). Детально методологию противодействия угрозам указанный закон не описывает, делегируя это на подзаконный уровень регулирования.

На этом уровне Банк России обеспечивает налоговую безопасность государства посредством выявления при осуществлении банковского надзора признаков содействия в уклонении от уплаты налогов либо недостаточного контроля за операциями клиентов, влекущими неуплату налогов, со стороны кредитной организации, а также путем учета рисков нарушения клиентами кредитных организаций Фе-

<sup>14</sup> Постановление Правительства РФ от 23 апреля 2021 г. № 636.

<sup>15</sup> См.: Национальная оценка рисков легализации (отмывания) преступных доходов 2021–2022 гг. Публичный доклад

// Росфинмониторинг: офиц. сайт. URL: [https://fedsm.ru/content/files/отчеты\\_нор/нор-од-2022-5.pdf](https://fedsm.ru/content/files/отчеты_нор/нор-од-2022-5.pdf) (дата обращения: 16.06.2024).

дерального закона от 7 августа 2003 г. № 115-ФЗ и автоматического информирования о таких лицах (платформа «Знай своего клиента»)<sup>16</sup>. Так, в числе критериев отнесения Банком России юридических лиц и индивидуальных предпринимателей к группам риска совершения подозрительных операций посредством указанной платформы выделены:

– объем и структура уплаченных в бюджет Российской Федерации и (или) государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и иных обязательных платежей;

– значение налоговой нагрузки;

– соотношение объема денежных средств, поступивших на банковские счета с учетом налога на добавленную стоимость, и денежных средств, списанных с банковских счетов без учета налога на добавленную стоимость.

#### **6. Управление налоговыми рисками посредством иного публичного контроля**

Противодействие косвенным угрозам налоговой безопасности государства осуществляется путем упорядочения иного финансового контроля и другой проверочной деятельности, которые опосредованно влияют на поступление налоговых доходов в бюджеты и связанные с этим законные интересы налогоплательщиков и иных участников отношений, содействующих налогообложению. В базовом Федеральном законе от 31 июля 2020 г. № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации», применяемом, в частности, к влияющим на налоговую безопасность государства контролю за применением контрольно-кассовой техники, лицензионному контролю, контролю в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, муниципальному земельному контролю, методологические основы противодействия угрозам описаны с использованием категории «управление рисками причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям». Закон обязывает оценивать такие риски, присваивать объектам контроля категорию риска по степени тяжести причинения вреда и вероятности такого причинения (всего категорий может быть от трех до шести), определять виды и периодичность контрольных мероприятий сообразно уровню риска.

<sup>16</sup> Решение Совета директоров Банка России от 24 июня 2022 г. «О критериях отнесения Банком России юридических лиц (за исключением кредитных организаций, государственных органов и органов местного самоуправле-

Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» основывает на «управлении рисками причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям» исключительно внешний контроль деятельности аудиторских организаций, оказывающих аудиторские услуги общественно значимым организациям.

Федеральные законы от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» и от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», законы, описывающие полномочия управляющих компаний территорий с преференциальными налоговыми режимами по проверке их резидентов, категории «риск» или «угроза» в интересующем нас значении применительно к противодействию нарушениям не используют вовсе.

#### **7. Заключение**

На обеспечение налоговой безопасности государства существенное влияние оказывает не только налоговый контроль, но и иные виды публичного контроля, чей перечень достаточно широк. Такой контроль осуществляется различными органами исполнительной власти, а также иными субъектами, включая наделенных публичными полномочиями частных лиц.

Учитывая общность (применительно к противодействию налоговым рискам) целей нормативных актов, регулирующих основания и процедуры такого публичного контроля, необходимо единообразно зафиксировать в них базовые принципы управления рисками и иными угрозами налоговой безопасности государства, возникающими в соответствующих сферах: обязательность выявления, оценки, систематизации рисков и иных угроз, описания индикаторов, категорирования в зависимости от этого объектов управления и соотнесения принимаемых нормативных и индивидуальных правовых актов управления с целями профилактики возникновения, предотвращения реализации и (или) минимизации вредоносных последствий конкретной угрозы. Это должно быть сделано в законах о налоговых и таможенных органах (применительно к внутриорганизационным отношениям), в НК РФ, законах об иных связанных видах финансового и публичного контроля в целом

(индивидуальных предпринимателей), зарегистрированных в соответствии с законодательством Российской Федерации, к группам риска совершения подозрительных операций».

(применительно к упорядочению внешнего управленческого воздействия на частных субъектов и внешнего финансового контроля за администраторами налоговых доходов). В настоящее время о таком единстве речи не идет, поскольку основы выяв-

ления рисков и иных угроз, корректировки с учетом этого средств и форм публичного контроля в правовых актах разной отраслевой принадлежности не взаимосвязаны или вовсе не предусмотрены.

### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Саттарова Н. А. Некоторые вопросы полномочий налоговых органов по осуществлению налогово-правового принуждения / Н. А. Саттарова // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 27–30.
2. Пономарева К. А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / К. А. Пономарева. – М., 2020. – 42 с.
3. Ponomareva K. Digital Transformation Challenges to the Tax Security of the State in Russia and Other BRICS Countries / K. Ponomareva // BRICS Law Journal. – 2023. – Vol. 10, No. 4. – P. 142–161. – DOI: 10.21684/2412-2343-2023-10-4-142-161.
4. Маслов К. В. Угрозы налоговой безопасности государства: правовое измерение / К. В. Маслов // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2022. – Вып. 56. – С. 187–207. – DOI: 10.17072/1995-4190-2022-56-187-207.
5. Мамчур М. С. Налоговый инструментариум обеспечения экономической безопасности в России : автореф. дис. ... канд. экон. наук / М. С. Мамчур. – СПб., 2010. – 21 с.
6. Modernizing China: Investing in Soft Infrastructure / ed. by W. R. Lam, M. Rodlauer, A. Schipke. – Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. – xvi, 372 p.
7. Тимофеева И. Ю. Налоговая безопасность государства, бизнеса и общества: концепция и методология : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / И. Ю. Тимофеева. – М., 2011. – 54 с.
8. Латыпов В. Ф. Экономическая безопасность Российской Федерации как фактическая основа национальной безопасности / В. Ф. Латыпов // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2012. – № 1 (53). – С. 177–183.
9. Pillar III: Fiscal Risk Analysis and Management // Fiscal Transparency Handbook. – Washington, DC : International Monetary Fund, 2018. – P. 53–94.
10. Тасалов К. А. Правовые проблемы российской концепции риск-ориентированного подхода в налоговой сфере / К. А. Тасалов // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 4. – С. 55–61. – DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.055-061.
11. Батуркин А. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» / А. Батуркин // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2023. – № 2 (303) : Налоговые проверки. – С. 6–46.
12. Martini M. H. A Review of China Approach to Cooperative Compliance in Light of the International Tax Practice and the OECD Framework / M. H. Martini // Journal of Chinese Tax and Policy. – 2022. – Vol. 12, No. 1. – P. 45–66.
13. Халиуллин Р. Г. Структурно-функциональный анализ экономической безопасности России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Р. Г. Халиуллин. – Н. Новгород, 2008. – 26 с.
14. Блохин В. В. Правовое регулирование деятельности таможенных органов по обеспечению экономической безопасности Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / В. В. Блохин. – М., 2004. – 28 с.
15. Греков И. В. Унификация правовых основ таможенного контроля, применяемого в Российской Федерации и Республике Беларусь, на уровне Союзного государства / И. В. Греков // Таможенное дело. – 2023. – № 2. – С. 31–32.
16. Бондарь Е. Г. Система управления рисками как инструмент таможенного протекционизма в условиях изменения экономической политики России / Е. Г. Бондарь, Т. В. Колесникова // Вестник Евразийской науки. – 2023. – Т. 15, № 6. – DOI: 10.15862/02ECVN623.

17. Криворучко С. В. Тенденции международной практики контроля за оборотом цифровых активов в контексте политики ПОД/ФТ и антикоррупционной политики / С. В. Криворучко, В. Е. Понаморенко // *Банковское право*. – 2023. – № 1. – С. 68–76.

18. Кучеров И. И. Отдельные вопросы финансово-правового регулирования цифровой экономики: цифровая валюта / И. И. Кучеров // *Финансовое право*. – 2021. – № 4. – С. 3–8.

## REFERENCES

1. Sattarova N.A. Some issues of the powers of tax authorities to implement tax and legal. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2005, no. 9, pp. 27–30. (In Russ.).

2. Ponomareva K.A. *The legal regime of taxation of profits of legal entities and income of individuals in the Russian Federation and the European Union: a comparative legal study*, Doct. Diss. Thesis. Moscow, 2020. 42 p. (In Russ.).

3. Ponomareva K. Digital Transformation Challenges to the Tax Security of the State in Russia and Other BRICS Countries. *BRICS Law Journal*, 2023, vol. 10, no. 4, pp. 142–161. DOI: 10.21684/2412-2343-2023-10-4-142-161.

4. Maslov K.V. Threats to national tax security: legal dimension. *Vestnik Permskogo universiteta. Yuridicheskie nauki = Perm University Herald. Juridical Sciences*, 2022, iss. 56, pp. 187–207. DOI: 10.17072/1995-4190-2022-56-187-207. (In Russ.).

5. Mamchur M.S. *Tax tools for ensuring economic security in Russia*, Cand. Diss. Thesis. St. Petersburg, 2010. 21 p. (In Russ.).

6. Lam W.R., Rodlauer M., Schipke A. (eds.). *Modernizing China: Investing in Soft Infrastructure*. Washington, DC, International Monetary Fund Publ., 2017. xvi + 372 p.

7. Timofeeva I.Yu. *Tax security of the state, business and society: concept and methodology*, Doct. Diss. Thesis. Moscow, 2011. 54 p. (In Russ.).

8. Latypov V.F. Economic safety of the Russian Federation as an actual basis of national safety. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii = Vestnik of the Saint-Petersburg university of the MIA of Russia*, 2012, no. 1, pp. 177–183. (In Russ.).

9. Pillar III: Fiscal Risk Analysis and Management, in: *Fiscal Transparency Handbook*, Washington, DC, International Monetary Fund Publ., 2018, pp. 53–94.

10. Tasalov K.A. Legal problems of the Russian concept of risk-oriented approach in the area of taxation. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava = Actual Problems of Russian Law*, 2019, no. 4, pp. 55–61. DOI: 10.17803/1994-1471.2019.101.4.055-061. (In Russ.).

11. Baturkin A. Report on the results of the expert-analytical event "Analysis of the organization and implementation of on-site tax audits, collection of additional amounts in 2019-2021 and the expired period of 2022". *Byulleten' Schetnoi palaty Rossiiskoi Federatsii*, 2023, no. 2 (303): Tax audits, pp. 6–46. (In Russ.).

12. Martini M.H. A Review of China Approach to Cooperative Compliance in Light of the International Tax Practice and the OECD Framework. *Journal of Chinese Tax and Policy*, 2022, vol. 12, no. 1, pp. 45–66.

13. Khaliullin R.G. *Structural and Functional Analysis of Russia's Economic Security*, Cand. Diss. Thesis. Nizhny Novgorod, 2008. 26 p. (In Russ.).

14. Blokhin V.V. *Legal regulation of the activities of customs authorities to ensure the economic security of the Russian Federation*, Cand. Diss. Thesis. Moscow, 2004. 28 p. (In Russ.).

15. Grekov I.V. Unification of legal fundamentals of customs control applicable in the Russian Federation and the Republic of Belarus on the Union State level. *Tamozhennoe delo = Customs affairs*, 2023, no. 2, pp. 31–32. (In Russ.).

16. Bondar E.G., Kolesnikova T.V. Risk management system as a tool of customs protectionism in the context of changing economic policy of Russia. *Vestnik Evraziiskoi nauki = The Eurasian Scientific Journal*, 2023, vol. 15, no. 6. DOI: 10.15862/02ECVN623. (In Russ.).

17. Krivoruchko S.V., Ponomorenko V.E. Tendencies of the international practice of control over circulation of digital assets within the framework of the AML/CTF policy and the anti-corruption policy. *Bankovskoe pravo = Banking Law*, 2023, no. 1, pp. 68–76. (In Russ.).

18. Kuchеров I.I. Some issues of the financial legal regulation of the digital economy: digital currency. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2021, no. 4, pp. 3–8. (In Russ.).

#### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Маслов Кирилл Владиславович** – доктор юридических наук, доцент, <sup>1</sup>эксперт Центра налоговой политики, <sup>2</sup>профессор кафедры государственного и муниципального права

<sup>1</sup> *Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации*

<sup>2</sup> *Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского*

<sup>1</sup> 127006, Россия, г. Москва, Настасьинский пер., 3/2

<sup>2</sup> 644077, Россия, г. Омск, пр. Мира, 55а

E-mail: mas\_law@mail.ru

ORCID: 0000-0001-8384-277X

ResearcherID: M-6609-2016

SPIN-код РИНЦ: 5325-9716; AuthorID: 678481

#### БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Маслов К.В. Управление налоговыми рисками при осуществлении публичного контроля в целях обеспечения налоговой безопасности государства / К.В. Маслов // *Правоприменение*. – 2025. – Т. 9, № 1. – С. 34–43. – DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(1).34-43.

#### INFORMATION ABOUT AUTHOR

**Kirill V. Maslov** – Doctor of Law, Associate Professor; <sup>1</sup>Expert, Center of Tax Policy; <sup>2</sup>Professor, Department of State and Municipal Law

<sup>1</sup> *Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation*

<sup>2</sup> *Dostoevsky Omsk State University*

<sup>1</sup> 3/2, Nastas'inskii per., Moscow, 127006, Russia

<sup>2</sup> 55a, Mira pr., Omsk, 644077, Russia

E-mail: mas\_law@mail.ru

ORCID: 0000-0001-8384-277X

ResearcherID: M-6609-2016

RSCI SPIN-code: 5325-9716; AuthorID: 678481

#### BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Maslov K.V. Tax risk management in the public control in order to ensure the tax security of the state. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2025, vol. 9, no. 1, pp. 34–43. DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(1).34-43. (In Russ.).