

ПРИНЦИПЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РАСХОДАМИ*

С. В. Фрумина

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова,
Москва, Россия

Предметом статьи выступают налоговые расходы, влияющие на формирование доходов бюджетов бюджетной системы. Цель статьи заключается в обосновании принципов управления налоговыми расходами как ключевых правил, на основе которых осуществляется воздействие на налоговые расходы и определяется их реализация в соответствии с поставленными целями.

В статье налоговые расходы приравниваются к выпадающим доходам бюджета и предлагается рассмотрение принципов управления исходя из симбиоза законодательно закреплённых принципов бюджетной системы, налогообложения и классических принципов системы управления. Автором приводятся аргументы, подтверждающие, с одной стороны, пересечение отдельных принципов, а с другой – их самостоятельность и применимость только в отношении управления налоговыми расходами. В работе приводятся характеристики принципов и обосновывается необходимость их применения в процессе управления налоговыми расходами; определяется отсутствие приоритетности принципов и необходимости их соблюдения на каждом этапе управления.

При написании статьи применяются эмпирические (описание, сравнение) и экспериментально-теоретические (анализ и синтез, индукция и дедукция) методы исследования. Практическая значимость работы заключается в возможности применения предложенных принципов при обосновании налоговых расходов, рассматриваемых в качестве инструментов государственной финансовой политики, а также при построении системы управления, предполагающей их соблюдение на каждом из этапов.

Ключевые слова: налоговые расходы, налоговые льготы, управление, бюджетная система, принципы, междисциплинарность, финансовая политика.

Управление налоговыми расходами требует ...не набора налоговых положений, а общепринятой модели или набора принципов, позволяющих с достаточной уверенностью решать... какие положения являются отклонениями от модели, чьи расходы следует отражать как налоговые расходы...

Борис И. Биткер [1]

Управление налоговыми расходами относительно новое для нашей страны явление, используемое в качестве меры воздействия на экономические и социальные процессы. Первые статьи российских авторов, освещающие вопросы управления налоговыми расходами, появились только в XXI веке; статистика по налоговым расходам в Российской Федерации начала формироваться еще позже – около 10–15 лет назад, а первые нормативные правовые акты, регламентирующие правоотношения в области налоговых расходов, были приняты в 2018 г. В свою очередь, западные страны на протяжении многих десятилетий¹ активно используют данный механизм в целях коррек-

ровки налоговой политики и решения поставленных государством задач.

Исследования зарубежных ученых, посвященные налоговым расходам, характеризуются четкой практической направленностью и нацелены на оценку эффективности их применения в масштабах государства. В то же время в работах отсутствует теоретическое обоснование принципов управления налоговыми расходами, которые являются важной составляющей системы государственного управления.

«Принцип» в соответствии с философским энциклопедическим словарем (от лат. *prīncipiū* – начало, основа) – основное исходное положение, первопричина, исходный пункт объяснения или

* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

¹ Концепция налоговых расходов была разработана Стенли Сьюреем (США) в 1967 году.

руководства к действиям. «Принципы управления – основные правила, вытекающие из объективных экономических законов, которыми должны руководствоваться субъекты управления в процессе управления конкретными объектами и людьми» [2].

Для определения принципов управления рассмотрим основные характеристики налоговых расходов. В исследованиях ОЭСР² неоднократно отмечалось, что в условиях наблюдаемого сокращения доходов, сопровождаемого увеличением расходов и вытекающими из этого налогово-бюджетными ограничениями, возникает необходимость поиска путей повышения доходов бюджета, которую могут решить налоговые расходы.

Налоговые расходы могут принимать различные формы [3]:

- льготы – суммы, исключенные из налоговой базы;
- кредиты – суммы, вычитаемые из налоговых обязательств;
- льготы по ставке – пониженная ставка налога, применяемая к отдельным категориям налогоплательщиков или налогооблагаемым операциям;
- отсрочка уплаты налогов – льгота, которая принимает форму отсрочки уплаты налога на определенный период времени и др.

Несмотря на разнонаправленную структуру налоговых расходов, следует отметить их общую

характеристику: каждая из перечисленных форм направлена на сокращение доходов бюджета соответствующего уровня бюджетной системы. Не случайно в отдельных юрисдикциях налоговые расходы трактуются как «потери государственных доходов». В этой связи принципы управления налоговыми расходами предлагаем рассматривать исходя из следующих соображений:

- во-первых, с позиции экономической сущности налоговых расходов, а именно с позиции налогообложения;
- во-вторых, с точки зрения выпадающих доходов бюджета, усилив принципы управления законодательно закрепленными принципами бюджетной системы;
- в-третьих, с позиции применения классических принципов управления.

Также, учитывая специфические признаки налоговых расходов, допускаем возможность формирования самостоятельных принципов, отличающих управление налоговыми расходами от других категорий. Таким образом, в качестве предложения, не исключая возможную критику изложенного повествования, предположим, что принципы управления налоговыми расходами будут являться симбиозом взаимосвязанных принципов управления, принципов налогообложения и принципов бюджетной системы (рисунок 1).

	Налогообложение	Бюджетная система	Управление	Управление налоговыми расходами
ПРИНЦИПЫ	–	Принцип адресности и целевого использования	Принцип целенаправленности	Принцип целевой направленности
	Принцип экономической обоснованности	Принцип эффективности использования бюджетных средств	–	Принцип эффективности
	Принцип законности	–	Принцип регламентированности	Принцип регламентированности
	–	Принцип прозрачности (открытости)	–	Принцип прозрачности
	Принцип справедливости	Принцип равенства бюджетных прав	Принцип справедливости	Принцип справедливости
	–	–	–	Принцип срочности
	Принцип определенности	–	–	–
	–	–	Принцип ответственности и др.	–
	–	Принцип единства бюджетной системы и др.	–	–

Примечание: серым цветом отмечены зоны совпадения принципов налогообложения, принципов бюджетной системы и принципов управления с принципами управления налоговыми расходами.

Источник: составлено автором.

Рис. 1. Матрица взаимодействия принципов налогообложения, принципов бюджетной системы и принципов управления

² ОЭСР (Организация экономического сотрудничества и развития) – международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики.

Для обоснования возможности предлагаемого междисциплинарного и межкатегориального подхода, обозначим в первую очередь принципы налогообложения. Данные принципы по-разному излагаются в трудах российских авторов и не являются унифицированными [4–6]. В этой связи в рамках настоящей работы принципы налогообложения предлагаем рассматривать исходя из ст. 3 Налогового кодекса (НК) РФ, где описываются основные начала законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 3 НК РФ³, выделим:

- принцип законности;
- принцип справедливости;
- принцип экономической обоснованности;
- принцип определенности.

Основываясь на том, что данные принципы обязательны для всех налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, справедливо считать, что они будут применимы к налоговым расходам, являющимся предметом настоящего исследования.

Тем не менее, как уже было отмечено, несмотря на то, что налоговые расходы регламентируются налоговым законодательством, они формируют выпадающие доходы бюджета [7]. С точки зрения государственной политики, налоговые расходы являются альтернативным инструментом государственного вмешательства, который преследует результаты, аналогичные тем, которые могли бы быть получены с помощью прямых государственных расходов [8]. Следовательно, на них должны распространяться те же принципы, что лишний раз подтверждает важность учета принципов бюджетной системы Российской Федерации, регламентируемых гл. 5 Бюджетного кодекса (БК) РФ⁴.

Рассмотрим возможность имплементации обозначенных принципов к управлению налоговыми расходами. Итак, *принцип адресности и целевого использования* применительно к управлению налоговыми расходами должен соблюдаться на всех этапах управления. На этапе планирования-прогнозирования (как функциональных элементах управления) реализация принципа должна быть учтена при формировании следующих документов:

- проектов бюджетов бюджетной системы;
- паспортов государственных программ;
- перечня налоговых расходов, утверждаемых Минфином России;
- ОНБиНП⁵ и др.

Важно, что данный принцип коррелирует с принципом целенаправленности, применяемым в управлении (рис. 1), что подтверждает их взаимосвязь. Напомним, что налоговые расходы в данной работе

рассматриваются в контексте управления, и в обоснование принципов включены классические принципы управления [2].

Известно, что одним из принципов бюджетной системы, наряду с адресностью и целевым характером бюджетных средств, является принцип эффективности использования бюджетных средств. С точки зрения положений БК РФ, эффективность рассматривается как экономность вкупе с результативностью. Под *эффективностью налоговых расходов*, в соответствии с разъяснениями Минфина, следует понимать целесообразность и результативность предоставления налоговых льгот, освобождений и иных преференций (ЛОП)⁶. То есть при управлении бюджетными расходами обязательным является соблюдение *эффективности налоговых расходов*, что в рамках настоящей работы выделяется в качестве второго принципа.

Для обоснования следующего принципа обратимся к исследованиям ОЭСР. В [9] отмечается меньшая строгость контроля за налоговыми расходами по сравнению с контролем за прямыми расходами, что ставит под угрозу распределительные, макроэкономические и административные функции бюджета, а также может повлиять на основную функцию налоговой системы – сбор доходов. Поэтому бюджеты налоговых расходов должны обеспечивать *прозрачность использования ЛОП*, облегчать их надлежащий контроль и повышать эффективность распределения ресурсов.

В качестве следующего принципа системы управления налоговыми расходами, выделим принцип прозрачности. Основным условием прозрачности является необходимость включения отчета об основных налоговых расходах в часть бюджетной документации, причем, ключевые компоненты налоговых расходов должны быть определены количественно. Руководящие принципы ОЭСР, согласно по передовой (лучшей) практике, требуют включения в бюджетную документацию всех предполагаемых затрат на налоговые расходы [10]. Они также призывают к тому, чтобы обсуждения налоговых расходов и общих расходов были максимально объединены.

Принцип регламентированности. Очевидно, что никакие ЛОП не могут быть применены без соответствующих норм законодательства [6], определяющих их основания, порядок и условия применения. ЛОП могут использоваться только той категорией налогоплательщиков, которая соответствует критериям, определенным нормами права. Отмена ЛОП также устанавливается НК РФ либо региональными законами (нормативными правовыми актами пред-

³ Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 24.06.2023).

⁴ Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в ред. от 14.04.2023).

⁵ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов / Официальный сайт Минфина РФ. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2021/09/main/ONBNiTPP_2022-2024.pdf.

⁶ Разъяснения по применению положений Правил формирования перечня налоговых расходов Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 12 апреля 2019 г. № 439.

ставительных органов муниципальных образований), которые вправе устанавливать налоговые льготы, согласно законодательству Российской Федерации.

Принцип справедливости. Потенциальные варианты применения налоговых льгот и преференций должны быть оценены с точки зрения их нейтральности и справедливости по отношению к различным формам предпринимательской деятельности. В частности, следует не допускать дискриминацию в пользу или против конкретных способов ведения бизнеса, к которым могут привести ЛОП [8]. Важно, чтобы налогоплательщики, находящиеся в аналогичных ситуациях и осуществляющие аналогичные операции, подлежали одинаковому налогообложению, это помогает избежать искажения рыночных отношений. То есть, принципы, применяемые к системе управления налоговыми расходами, должны применяться ко всем формам бизнеса, принимая при этом во внимание специфические особенности, которые могут нарушить справедливое и нейтральное их применение.

Принцип срочности. В отличие от утвержденных НК РФ налогов, для налоговых расходов установлен срок действия, который автоматически истекает в указанную дату. Цель таких положений российского законодательства заключается в необходимости периодического пересмотра налоговых расходов в зависимости от приоритетов социально-экономического развития и целей реализации государственных программ. Данный специфический признак налоговых расходов определяет целесообразность выделения в системе управления налоговыми расходами *принципа срочности*, предполагающего окончание действия ЛОП.

Выводы и рекомендации. В заключении отметим, что бюджет налоговых расходов является одним из элементов налоговой системы, которая в целом должна:

- обеспечивать достаточные поступления для постоянной поддержки желаемого уровня государственных услуг;
- быть максимально справедливой, признавая различия в способности налогоплательщиков платить налоги;
- отражать цели государственной политики;
- быть максимально простой и эффективной.

В этой связи управление налоговыми расходами должно обеспечивать следование перечисленным ниже принципам:

- быть направленным на достижение целей государственной политики, сформулированных в государственных программах или других нормативных правовых актах, нацеленных на обеспечение устойчивого социально-экономического развития государства (его регионов);
- подлежать *регламентации*, определяющей возможность применения ЛОП, их отмены, характеристик их применения и т.д.;
- подвергаться систематическому анализу затрат и выгод, результативности и целесообразности, реализуя принцип *эффективности* налоговых расходов;

• регулярно пересматриваться в соответствии с принципом *срочности*;

• быть *прозрачным и справедливым*.

В целом перечисленные принципы основаны на взаимодействии принципов управления, налогообложения и принципов бюджетной системы в некоторой характерной для налоговых расходов интерпретации. В то же время, при оценке значимости принципов ни одному из них не может быть придано большего приоритета, нежели остальным. Соответствие принципам должно основываться на общем их соблюдении в рамках целостной системы управления налоговыми расходами.

Литература

1. Boris I. Bittker. Accounting for Federal «Tax Subsidies» in the National Budget / The University of Chicago Press Journals. URL: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/epdf/10.1086/NTJ41792208> (дата обращения: 17.06.2023).
2. Удалов Ф. Е., Алехина О. Ф., Гапонова О. С. Основы менеджмента: учебное пособие. – Нижний Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2013. – 363 с.
3. Villela L., Lemgruber A., Jorratt M. Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation / IDB WORKING PAPER SERIES No. IDB-WP-131. – Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, 2010. – 62 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
4. Бабыч С. Н. Налоговые расходы как феномен налоговой системы США // Россия и Америка в XXI веке. 2022. № 3. DOI: 10.18254/S207054760020699-5. URL: <https://rusus.jes.su/s207054760020699-5-1/> (дата обращения: 17.06.2023).
5. Макашина О. В. О концепциях предоставления налоговых льгот и выделения налоговых расходов // Экономика. Налоги. Право. 2011. № 6. С. 67–71.
6. Яговкина В. А. Налоговые расходы: первые проблемы правоприменения // Общественные финансы. 2020. № 40. С. 108–119.
7. Hanlon S. Six Principles for Tax Expenditure Reform: Common-Sense Guidelines for Policymakers as They Tackle Badly Needed Reform of Hidden Tax Code Spending: Report, OCT 20, 2011. URL: <https://www.americanprogress.org/article/six-principles-for-tax-expenditure-reform/> (дата обращения: 17.06.2023).
8. Tyurina Yu., Frumina S., Demidova S., Kakaulina M. Estimation of tax expenditures stimulating the energy sector development and the use of alternative energy sources in OECD countries // Energies. 2023. No. 7. PP. 24–34.
9. Kraan D.-J. Off-budget and Tax Expenditures // OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4, No. 1. PP. 121–142.
10. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. – OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014. 202 p. DOI: 10.1787/9789264218789-en.

Сведения об авторе

Фрумина Светлана Викторовна – канд. экон. наук, доцент, доцент Департамента общественных финансов ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», доцент кафедры мировых финансовых рынков и финтеха ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», Москва, Россия.
E-mail: frumina@mail.ru

PRINCIPLES OF TAX EXPENDITURE MANAGEMENT

S. Frumina

*Financial University under the Government of the Russian Federation,
Plekhanov Russian University of Economics,
Moscow, Russia*

The subject of the article is tax expenditures that affect the formation of budget revenues of the budgetary system. The purpose of the article is to substantiate the principles of tax expense management. The principles are considered as the key rules on the basis of which the impact on tax expenditures is carried out according to the set goals.

In the article, tax expenditures are equated with the falling budget revenues. The principles of tax expenditure management are considered as a symbiosis of the legislatively fixed principles of the budget system, the principles of taxation and the classical principles of the management system. The author presents arguments confirming, on the one hand, the intersection of individual principles, and, on the other, their independence. The paper defines the lack of priority of principles. A conclusion is made about the need to comply with them at each stage of management. The author describes the characteristics of the principles and justifies the need for their application in the process of managing tax expenditures.

When writing an article, empirical (description, comparison) and experimental-theoretical (analysis and synthesis, induction and deduction) research methods are used. The practical significance of the work lies in the possibility of applying the proposed principles in justifying tax expenditures.

Key words: tax expenditures, tax benefits, management, budget system, principles, interdisciplinarity, financial policy.

References

1. Boris I. Bittker. Accounting for Federal "Tax Subsidies" in the National Budget. Available at: <https://www.journals.uchicago.edu/doi/epdf/10.1086/NTJ41792208> (April 04, 2023)
2. Udalov F. E., Alyokhina O. F., Gaponova O. S. *Osnovymenedzhmenta. Uchebnoe posobie* [Fundamentals of management. Study guide], Nizhny Novgorod: Nizhny Novgorod State University, 2013, 363 p.
3. Luiz Villela, Andrea Lemgruber, Michael Jorratt. Tax Expenditure Budgets Concepts and Challenges for Implementation. IDB WORKING PAPER SERIES No. IDB-WP-131. – Inter-American Development Bank, Institutional Capacity and Finance Sector, 2010. 62 p. Available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/115368/1/IDB-WP-131en.pdf>.
4. Babich S. N. Tax expenditures as a phenomenon of the US tax system, *Rossiia i Amerika v XXI veke*, 2022, No. 3. DOI: 10.18254/S207054760020699-5. Available at: <https://rusus.jes.su/s207054760020699-5-1/> (accessed: 06/17/2023) (In Russ.)
5. Makashina O. V. On the concepts of providing tax benefits and allocating tax expenses, *Ekonomika. Nalogi. Pravo*, 2011, No. 6, pp. 67-71. (In Russ.)
6. Yagovkina V. A. Tax expenditures: the first problems of law enforcement, *Obshchestvennye finansy*, 2020, No. 40, pp. 108-119. (In Russ.)
7. Seth Hanlon. Six Principles for Tax Expenditure Reform, CAP, Available at: <https://www.americanprogress.org/article/six-principles-for-tax-expenditure-reform/> (accessed: 06/17/2023).
8. Yulia Tyurina, Svetlana Frumina, Svetlana Demidova, Maria Kakaulina. Estimation of tax expenditures stimulating the energy sector development and the use of alternative energy sources in OECD countries, *Energies*, 2023, 7, 24-34.
9. Dirk-Jan Kraan. Off-budget and Tax Expenditures. OECD Journal on Budgeting. 2004. Vol. 4, No. 1. PP. 121–142.
10. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. – OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014. 202 p. DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-en>.

About the author

Svetlana V. Frumina – PhD in Economics, Department of Public Finance, Faculty of Finance, Financial University under the Government of the Russian Federation; Department of Global Financial Markets and Fintech, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia.
E-mail: frumina@mail.ru