

**ИНСТРУМЕНТЫ ГОСУДАРСТВЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПОДДЕРЖКИ:  
ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ\*****Денис Алексеевич ДУБКОВ**

аспирант кафедры налогов и налогового администрирования  
факультета налогов, аудита и бизнес-анализа,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,  
Москва, Российская Федерация  
DADubkov@fa.ru  
<https://orcid.org/0009-0003-9770-1494>  
SPIN-код: 9738-8643

**История статьи:**

Рег. № 539/2024  
Получена 26.08.2024  
Получена  
в доработанном виде  
12.09.2024  
Одобрена 23.09.2024  
Доступна онлайн  
26.12.2024

**Специальность:** 5.2.4

УДК 336.225  
JEL: E62, H25, H61,  
K34

**Ключевые слова:**

налоговое  
администрирование,  
инструменты  
налоговой поддержки,  
эффективность  
государственной  
поддержки

**Аннотация**

**Предмет.** Актуальные вопросы налогового администрирования инструментов государственной налоговой поддержки.

**Цели.** Раскрыть основные сложности и тенденции налогового администрирования инструментов государственной налоговой поддержки.

**Методология.** Используются эмпирические методы научного познания: описание, сравнение, наблюдение; методы формальной логики: анализ и синтез, дедукция и индукция, аналогия и абстрагирование; анализ нормативных правовых документов и правоприменительной практики.

**Результаты.** Рассмотрены направления администрирования налоговых льгот, обозначены правовая неопределенность части инструментов государственной налоговой поддержки и проблема их идентификации. Рассматривается вопрос об унификации условий применения налоговых льгот. Отдельное внимание уделяется отсутствию методики расчета действительных налоговых обязательств. Выделено три направления контроля инструментов налоговой поддержки: контроль соблюдения предусмотренных условий, налоговая миграция, необоснованная реорганизация. Отмечено, что перспективным направлением совершенствования оценки эффективности инструментов поддержки является автоматизация, применение agile-методики и переход от агрегированной оценки к частной.

**Область применения.** Результаты могут быть использованы Минфином России для совершенствования процессов налогового администрирования.

**Выводы.** Современное налоговое законодательство нуждается в уточнении дефиниции «налоговые льготы», рекомендовано имплементировать понятия «базовая» и «нормативная» структура налога. Представлены риск-маркеры, которые могут быть использованы при формировании методики определения действительных налоговых обязательств. Оценка эффективности налоговых инструментов на основе автоматизированной аналитической системы требует формирования методики и системы показателей.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2024

**Для цитирования:** Дубков Д.А. Инструменты государственной налоговой поддержки: проблемы и перспективы налогового администрирования // Финансы и кредит. — 2024. — Т. 30, № 12. — С. 2861 — 2876.  
<https://doi.org/10.24891/fc.30.12.2861>

\* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

## Введение

Отечественный и зарубежный опыт свидетельствуют о том, что поддержка хозяйствующих субъектов через систему налоговых льгот и преференций признается эффективным инструментом экономического роста [1] и достижения национальных целей [2]. Налоговая система России содержит обширный набор налоговых льгот, пониженных ставок, освобождений и прочих инструментов поддержки налогоплательщиков в целях уменьшения налоговой нагрузки и (или) снижения административного воздействия. Состав налоговых льгот и прочих инструментов поддержки изменяется в зависимости от потребности экономики и реализуемой государственной налоговой политики. Однако на практике возникают ситуации, когда налогоплательщики наряду с обоснованным применением налоговых инструментов создают формальные условия для их использования, чтобы получить необоснованную налоговую выгоду. Кроме того, до сих пор отсутствует увязка между предоставленными инструментами налогового стимулирования с полученными результатами и целевым использованием высвободившихся средств [3].

Предоставление инструментов поддержки приводит к выпадающим доходам бюджетной системы (налоговым расходам), величина которых имеет устойчивый рост. Так, по данным Минфина России в 2019 г. объем налоговых расходов составил 5,12 трлн руб., что соответствует 4,7% ВВП, в 2022 г. — 8,2 трлн руб., или 5,7% ВВП. Прогноз на 2023 г. составляет 8,3 трлн руб., или 5,5% ВВП, на 2024 г. — 8,9 трлн руб., или 5,6% ВВП, на 2025 г. — 9,5 трлн руб., или 5,6% ВВП<sup>1</sup>. Дальнейшее расширение налоговых расходов должно сопровождаться качественной оценкой бюджетной и экономической эффективности и оцениваться на предмет достижения поставленных национальных целей. Так, Л.П. Королева отмечает, что большой объем инвестиционных налоговых льгот подлежит оценке эффективности и донстройке для исключения негативного эффекта получения сверхдоходов без адекватного прироста инвестиционной активности<sup>2</sup>. Ю.А. Стешенко указывает, что для максимальной эффективности проводимой налоговой политики налоговые стимулы должны обеспечивать наибольшую выгоду для отраслей, которые более чувствительны к стимулам, чтобы создавать наибольшую полезность [4]. Вместе с тем требует развития система учета, анализа и контроля налоговых расходов, усовершенствования требует и концепция управления государственными налоговыми расходами.

Обозначенные аспекты имеют большую практическую значимость как с точки зрения реализации надлежащей бюджетной политики государства, так и с точки зрения соблюдения принципов справедливости и определенности налогообложения. Кроме того, в связи с предстоящей налоговой реформой в 2025 г. для формирования справедливой налоговой системы ожидается, что налоговая система будет дополнена инструментами государственной налоговой поддержки для добросовестных налогоплательщиков в приоритетных отраслях экономики, что в совокупности с названными проблемами обуславливает необходимость модернизации процессов налогового администрирования.

## Идентификация инструментов государственной налоговой поддержки

Формально налоговые льготы предусмотрены в Налоговом кодексе РФ (НК РФ) только по транспортному, земельному и налогу на имущество юридических и физических лиц, на практике налоговые льготы соотносятся с более широким перечнем инструментов поддержки по большому составу налогов, сборов и страховых взносов. К таковым отно-

<sup>1</sup> Отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за 2021 год, оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2022 год и оценке налоговых расходов Российской Федерации на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/policy/raskhod/rf>

<sup>2</sup> Королева Л.П. Современные тенденции налогового стимулирования неоиндустриального развития в России // Финансы и кредит. 2023. Т. 29. № 7. С. 1574—1594.

сятся: освобождение от налогообложения отдельных операций, исключения из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения или налогоплательщиков, применение налоговых вычетов к налоговой базе, применение нулевых и пониженных ставок, налоговых каникул. Кроме того, уменьшение налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов предполагает использование специальных налоговых режимов, инвестиционного налогового вычета, применение права на перенос убытка по налогу на прибыль организации. На практике еще применяются инструменты поддержки, предполагающие перенос уплаты налога на более поздний срок, а также списание налоговой задолженности (налоговая амнистия). К инструментам налоговой поддержки, не приводящим к выпадающим доходам бюджетной системы, можно отнести мероприятия, направленные на снижение административного воздействия, в том числе мораторий на налоговые проверки. С правовой точки зрения не все инструменты поддержки могут быть отнесены к категории «налоговые льготы». Вместе с тем идентификация инструментов государственной налоговой поддержки с категорией «налоговые льготы» имеет следующее практическое значение [5].

Налоговые льготы являются предметом налогового контроля не только в рамках выездной налоговой проверки (далее — ВНП) и налогового мониторинга, но и согласно п. 6 ст. 88 НК РФ в рамках камеральной налоговой проверки (далее — КНП). Однако исходя из формального толкования норм налогового права с учетом положения п. 7 ст. 88 НК РФ в рамках КНП неправомерно истребовать дополнительные документы, которые подтверждают право на применение пониженных ставок или других инструментов поддержки, так как в п. 6 ст. 88 НК РФ они не упомянуты. Кроме того, позиция Минфина России заключается в том, что пониженная налоговая ставка не является налоговой льготой<sup>3</sup>. Таким образом, инструменты поддержки, которые нельзя отнести к категории «налоговые льготы», выпадают из камерального налогового контроля. Вместе с тем число ВНП с каждым годом уменьшается, что в целом повышает вероятность снижения налогового контроля правонарушений в части необоснованного применения налоговых льгот и пониженных ставок.

Проблема идентификации инструментов поддержки с категорией «налоговые льготы» имеет большое значение и для оценки эффективности налоговых расходов, поскольку инструменты поддержки, не обозначенные статусом налоговой льготы, могут быть не определены в налоговой отчетности и не оцениваться на предмет эффективности Минфином России, органами исполнительной власти субъектов РФ и муниципальных образований.

Ключевым моментом в идентификации инструментов государственной налоговой поддержки является отступление от базовой (нормативной) структуры налога. Генезис данных понятий связан с развитием концепции налоговых расходов за рубежом. Впервые мнение о необходимости отслеживания величины налоговых преференций прозвучало в Германии в 1954 г. Термин «налоговые расходы» предложил американский финансист Стенли Сюррей в 1967 г., который стал рассматривать налоговые расходы бюджетной системы, возникающие в результате предоставления льгот, освобождений, пониженных ставок и прочих инструментов поддержки эквивалентом государственных субсидий. Финансист отмечал, что разница в них состоит лишь в том, что субсидии являются прямым способом поддержки хозяйствующих субъектов, а налоговые льготы — косвенным способом поддержки, предоставляемым приоритетным отраслям или социальным группам, и их необходимо рассматривать как эквивалент бюджетных расходов.

Зарубежная наука основывается на тезисе о несовпадении понятийного аппарата налоговых льгот и налоговых расходов. Это связано в первую очередь с некой эталонной

<sup>3</sup> Письма Минфина России от 01.09.2016 № 03-03-06/2/51180, от 02.03.2017 № 03-02-07/1/12009, от 03.09.2015 № 03-05-05-01/50668.

налоговой системой, то есть наблюдаемой правовой коллизией в связи с тем, что «правильная» налоговая система не должна иметь отрицательных эффектов как для налогоплательщиков, так и для бюджета [6]. В отечественном законодательстве налоговые расходы не тождественны налоговым льготам, а налоговые льготы не тождественны налоговым преференциям. Понятие налоговых расходов используется в бюджетном процессе для оценки выпадающих доходов в связи с предоставлением инструментов поддержки. Наряду с этим к налоговым расходам относят льготы не только по налогам, но и по таможенным платежам и страховым взносам. Понятие «налоговые преференции» является близким к категории «налоговая льгота», однако юридически понятие не закреплено. Кроме того, в научном сообществе сложилось мнение о том, что в отличие от налоговой льготы налоговые преференции носят обязательный характер. Вместе с тем для обеспечения единства понятийно-категориального аппарата следует исключить использование понятия «налоговая преференция», поскольку мнение относительно обязательности применения на практике налоговых преференций, с учетом позиции Пленума ВАС РФ<sup>4</sup>, имеет противоречивый характер.

Ученые С. Сюррей и П. Макдэниел утверждали, что налог состоит из двух элементов. Первая часть представляет собой структурные нормы, необходимые для нормального функционирования налога. Вторую часть составляют нормы, вводящие специальные льготы [7]. Они писали, что «эти нормы, называются налоговыми стимулами (tax incentives) или налоговыми субсидиями (subsidies), представляют отступление от нормальной структуры налогов и разработаны в пользу конкретных отраслей, видов деятельности или групп налогоплательщиков». Они принимают множество форм, как, например, постоянное исключение из налогооблагаемого дохода, вычеты, отсрочки налоговых обязательств, налоговые кредиты или специальные ставки налога. Какой бы ни была их форма, эти отступления от нормативной структуры налогов представляют собой государственные расходы<sup>5</sup>. Таким образом, С. Сюррей и П. Макдэниел сформировали представление о налоге как о единстве двух частей: структурных (базовых) норм и налоговых льгот. Несмотря на более чем полувековой опыт применения концепции налоговых расходов, практическая сторона ее применения характеризуется наличием ряда существенных разногласий и противоречий. В частности, к настоящему времени не сложилось единого мнения о понимании сути, трактовке базовой и нормативной структуры налога и, как следствие, идентификации налоговых расходов [8].

Концепция налоговых расходов получила дальнейшее развитие и распространение в других зарубежных странах. В Руководстве ОЭСР по лучшей практике в области внебюджетных и налоговых расходов (2004 г.) понятие «налоговые расходы» рассматривается относительно базовой структуры налоговой системы<sup>6</sup>. Вместе с тем ОЭСР рекомендует выделять базовую и нормативную структуру налога. И.А. Майбуров отмечает, что данный подход очень перспективен в практическом использовании [7]. Р.К. Шакирова полагает, что согласно доктрине ОЭСР базовая структура отличается полнотой (максимальной эффективностью с точки зрения доходов бюджета) и не должна содержать никаких налоговых льгот (преференций). Нормативная структура отражает приоритеты в реализуемой государственной политике, учитывает возможности налогового администрирования и культурно-исторические аспекты [9].

Согласно Руководству МВФ по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере<sup>7</sup> (2007 г.) налоговые и неналоговые расходы тоже рассматриваются относительно базовой

<sup>4</sup> Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость».

<sup>5</sup> Surrey S., McDaniel P. Tax Expenditures. Harvard University Press, 1985.

<sup>6</sup> Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. OECD, 2004.

<sup>7</sup> Manual on Fiscal Transparency. Fiscal Affairs Dept. IMF, 2007.

структуры налогов. Сравнение подходов к определению «налоговые расходы» за рубежом показывает [7–14], что во многих странах в сущность термина «налоговые расходы» вкладывают смыслы с отступлением от «нормы», «базы», «эталона», однако единого мнения относительно «нормативной» и «базовой» структуры налога не сложилось. В разных государствах одна и та же мера поддержки может рассматриваться в качестве налогового расхода или обозначаться элементом базового налога.

Исследователь Д.-Дж. Кран отмечает, что при разработке нормативной структуры налога могут быть приняты во внимание разные соображения из области налоговой, социальной, экономической политики, в числе прочего учитывающие возможности налогового администрирования, способность плательщика платить налоги и др.<sup>8</sup>

В настоящий момент концепция налоговых расходов имплементирована в бюджетный процесс РФ. Важно отметить, что понятия «базовая» и «нормативная» структура налога встречаются в основных направлениях налоговой, бюджетной и таможенно-тарифной политики Минфина России, а также в информационно-аналитических материалах Минфина России и Счетной палаты РФ. Однако данные категории не закреплены в нормативных и правовых документах.

Единого мнения по поводу базовой и нормативной структур налога не сложилось в отечественном научном сообществе. А.М. Соколовская отмечает, что базовая и нормативная структуры налога — отправная точка для определения сущности налоговых льгот<sup>9</sup>. И.А. Майбуров приравнивает данные понятия [7], в то же время А.М. Соколовская, Т.А. Малинина разделяют эти категории.

Вместе с тем российский ученый В.Г. Пансков в своих исследованиях неоднократно отмечал необходимость развития категории «налоговая льгота», указывая на практические последствия отсутствия точности в понятийно-категориальном аппарате [11]. В своем исследовании «Налоговые льготы: сущность и определение» ученый говорит, что понятие «налоговая льгота» носит достаточно абстрактный характер и не приближает к практическому использованию данной дефиниции. Кроме того, он указывает, что к настоящему времени понятие «базовая (нормативная) структура налога» однозначно не определено, и без решения данного вопроса установить сущность налоговой льготы невозможно [10].

Отсутствие четкого понимания в содержании базовой и нормативной структуры налога поднимает вопрос о необходимости установления критериев идентификации налоговых расходов. Идентификация представляет собой важнейшую задачу, решение которой оказывает прямое влияние на весь последующий процесс систематизации, учета и анализа формируемых показателей и, соответственно, на их реалистичную оценку и интерпретацию [8].

Таким образом, для идентификации инструментов поддержки необходимо уточнение категории «налоговые льготы», в связи с чем представляется важным имплементировать понятия «базовая» и «нормативная» структура налога в законодательство РФ.

### **Унификация условий применения инструментов государственной налоговой поддержки**

Основным направлением налогового контроля за правомерностью использования инструментов государственной поддержки является проверка соблюдения условий их применения.

<sup>8</sup> Kraan D.-J. Off Budget and Tax Expenditures. 2004.

<sup>9</sup> Майбурова И.А., Иванова Ю.Б. Энциклопедия теоретических основ налогообложения. М.: ЮНИТИ, 2016. 503 с.

Помимо инструментов поддержки, зафиксированных на федеральном уровне, весомая часть налоговых инструментов и условий их применения устанавливается органами власти субъектов РФ и муниципальными образованиями, в связи с чем для одной и той же льготы могут быть предусмотрены разные условия. Это усложняет налоговый контроль, приводит к отсутствию организационно-методического единства и к снижению результативности предоставляемых государством мер поддержки. Кроме того, имплементация разного состава инструментов и условий их применения вызывает возникновение налоговой конкуренции на внутринациональном уровне. Дополнительно ситуация усложняется невысоким уровнем юридической техники составления нормативно-правовых актов на субфедеральном уровне.

Обозначенные сложности налогового контроля ставят на повестку дня вопрос унификации условий применения налоговых льгот и прочих инструментов государственной налоговой поддержки. Отсутствие системного и единого подхода к вопросу унификации условий влияет на процессы налогового администрирования и на расчет действительных налоговых обязательств (далее — ДНО) при выявлении фактов налогового правонарушения. А.В. Тихонова отмечает, что вариативность в расчете ДНО нарушает принцип определенности налогообложения, а унификация подходов к определению размера ДНО способствует повышению прозрачности и стабильности налоговой системы, нацелена на повышение результативности налогового контроля [15]. Аналогичный подход в унификации правил необходим в отношении условий применения инструментов налоговой поддержки.

Процесс унификации условий применения налоговых льгот направлен на совершенствование инструментов правотворчества органов государственной власти. Суть предложения состоит в формировании единого реестра условий применения налоговых льгот и пониженных ставок, которым должны были бы руководствоваться законодательные органы власти как на федеральном, так и на региональном и местном уровнях власти при установлении налоговых льгот, в котором все возможные условия (ограничения) применения инструментов поддержки были бы унифицированы. При этом представляется целесообразным предусмотреть каждое из условий в отношении конкретного налога или страховых взносов и наделить собственным кодом. В свою очередь, при установлении инструмента поддержки органам государственной власти и должностным лицам необходимо было бы верифицировать условие применения из реестра. Так, любая установленная налоговая льгота или пониженная ставка квитирувалась бы с определенным кодом условий в реестре. Для обеспечения единства и в соответствии с принципом определенности налогообложения каждое условие, имеющееся в реестре, должно содержать методические указания законодателям для имплементации условия в законодательные акты, налоговым органам для контроля их соблюдения и налогоплательщикам для их применения.

Формирование и ведение предложенного реестра обеспечило бы единство правоприменительной практики в администрировании налоговых льгот и пониженных ставок, а также в расчете ДНО. Вместе с тем создание такого реестра требует проведения инвентаризации нормативных правовых актов на федеральном и субфедеральном уровнях для составления списка возможных условий и закрепления их в реестре. Кроме того, формирование реестра должно сопровождаться развитием теоретических представлений за счет постановки цели, задач, функций и разработки принципиальных основ, а также разработки структурно-логической модели функционирования реестра, установления правил и возможных лиц, ответственных за его ведение.

## Развитие методики определения действительных налоговых обязательств

Правомерность применения инструментов государственной налоговой поддержки выступает предметом налогового контроля. При этом недостатком действующего законодательства при выявлении налогового правонарушения и осуществлении налоговой реконструкции является отсутствие методики расчета действительных налоговых обязательств<sup>10</sup> [15, 16], в числе прочего в отношении налоговых льгот и иных инструментов налоговой поддержки, что нарушает баланс частных и публичных интересов.

Цифровизация инструментов налогового администрирования и внедрение риск-ориентированного подхода позволяет налоговым органам, помимо контроля за формальным соблюдением условий применения налоговых инструментов, выявлять более сложные налоговые правонарушения. Анализ нормативных правовых документов и обзор судебной практики свидетельствуют о наличии разного рода налоговых споров. Можно выделить следующие основные налоговые правонарушения, связанные с необоснованным применением инструментов государственной налоговой поддержки:

- несоблюдение предусмотренных условий и ограничений применения налоговых льгот и пониженных ставок;
- налоговая миграция (релокация) в другие регионы (страны) или преференциальные зоны в целях применения мер государственной налоговой поддержки;
- реорганизация юридических лиц, создание «легендированных» ИП и дробление бизнеса для применения налоговых льгот и пониженных ставок без реальной деловой цели и хозяйственной деятельности.

Важным этапом развития методики расчета ДНО является описание риск-маркеров — неотъемлемых признаков налоговых правонарушений. С учетом обозначенных направлений и анализа существующей судебной практики можно выделить следующие основные риск-маркеры.

Так, при администрировании условий применения налоговых льгот и пониженных ставок были изучены следующие налоговые споры: дела №№ А21-1724/2021, А32-4375/2022, А76-1027/2022, А71-16207/2020, А52-2712-2021, А32-4375/2022, А42-671/2022, А60-7484/2017, А41-90181/2016, А40-310202/19-107-7289, А36-9924/2021. Анализ судебной практики позволил сформировать следующие признаки незаконного применения инструментов государственной налоговой поддержки: несоответствие фактического вида экономической деятельности льготизируемому виду экономической деятельности; несоответствие объекта налогообложения фактическому льготизируемому виду экономической деятельности при освобождении от уплаты НДС; несоответствие дохода по льготизируемому виду деятельности; наличие искусственной дебиторской задолженности для сохранения критериев применения УСН; нарушение условий применения налоговых каникул в связи с наличием ранее зарегистрированного предпринимательства; подмена объекта налогообложения по НДС при ввозе товаров из-за границы; отнесение дохода при раздельном учете операций, подлежащих налогообложению НДС и операций, которые не подлежат налогообложению, в состав необлагаемой базы; несоответствие места регистрации и места осуществления предпринимательской деятельности (места получения дохода); несоблюдение условий освобождения от налогообложения имущества по объектам недвижимости, которые имеют высокую энергоэффективность; несоблюдение условий в части налогообложения имущества организации, которое является неотъемлемой технологической частью линий электропередач (принадлежат сетевой организации); несоблюдение условий

<sup>10</sup> Каверина Э.Ю. Действительное налоговое обязательство: сущность понятия, правовое обоснование и особенности расчета // Финансы и кредит. 2022. Т. 28. № 9. С. 2102—2118.

(осуществление определенного объема инвестиций, создание дополнительных мест, получение финансового результата в виде прибыли, неотчуждение объектов основных средств, включенных ранее в расчет осуществленных инвестиций и др.).

Признаками налоговых правонарушений, связанных с миграцией в другие регионы для применения налоговых льгот и пониженных ставок, могут быть следующие риск-маркеры, получившие распространение на практике (дела №№ А83-6320/2018, А83-14979/2021, А42-671/2022): отсутствие признаков фактического пребывания руководителя организации или индивидуального предпринимателя в новом субъекте РФ; отсутствие признаков перемещения на территорию нового субъекта РФ, в том числе железнодорожным транспортом и авиасообщением, паромными переправами; отсутствие прав на недвижимое имущество в новом субъекте РФ; удаленность места осуществления предпринимательской деятельности и места регистрации индивидуального предпринимателя (физического лица); потребление электроэнергии по старому месту регистрации физических лиц; регистрация в квартире прочих физических лиц без родственных связей; отсутствие новых поставщиков и покупателей (контрагентов) из нового региона; использование прежних IP-адресов, зарегистрированных в прошлых субъектах РФ для предоставления налоговой отчетности, входа в клиент-банк, подключения онлайн-касс; открытие расчетных счетов в кредитных организациях, не представленных в новом субъекте РФ; снятия денежных средств через банкоматы в прошлом субъекте РФ; получение писем, отправленных через Почту России, по доверенности другим лицом, которое не имеет отношения к бизнесу и не является родственником; недвижимое имущество и транспортные средства, принадлежавшие индивидуальному предпринимателю и используемые в предпринимательской деятельности, расположены в одном субъекте РФ, а индивидуальный предприниматель зарегистрирован в другом субъекте РФ (место получения дохода не совпадает с местом регистрации); адрес отгрузки товара покупателям в связи с регистрацией заявителя в новом субъекте РФ не изменился; почтовая корреспонденция доставляется по старому адресу; признание отделом миграции УМВД России регистрации фиктивной.

Реорганизация юридических лиц и использование «легендированных» ИП для налоговых льгот и пониженных ставок налогоплательщиком (дела №№ А26-7766/2014, А40-96261/13, А50-3506/2012, А40-61102/2015): срок непрерывного владения долями (акциями) общества не превышает пяти лет: отсутствие деловой цели и экономического обоснования реорганизации и выделения имущества в новое юридическое лицо; последующая реализация долей (акций) общества после реорганизации по номинальной стоимости; отклонение стоимости реализуемых долей (акций) общества от кадастровой стоимости имущества, находящегося на балансе (валюты баланса, чистых активов общества); отсутствие хозяйственной деятельности в реорганизованной организации; отсутствие наемных сотрудников в реорганизованной организации, наличие налоговой выгоды у налогоплательщика; последующее взаимодействие реорганизованного общества со взаимозависимыми хозяйствующими субъектами; небольшой промежуток времени между реорганизацией и реализацией долей (акций) общества; небольшой промежуток времени между созданием нового общества, внесением имущества и реализацией общества; наличие рекламы в Интернете о продаже объекта недвижимости.

## **Тенденции развития оценки эффективности инструментов государственной налоговой поддержки**

Предоставление государственной налоговой поддержки сопряжено с возникновением налоговых расходов бюджетной системы, оценка суммы которых имеет существенное значение для повышения эффективности использования бюджетных средств и формирования надлежащей бюджетной политики. В настоящее время оценка эффективности

налоговых расходов закреплена законодательно и носит обязательный характер. Вместе с тем система управления налоговыми расходами РФ требует дальнейшего совершенствования в следующих направлениях:

- развитие системы учета и идентификации инструментов государственной налоговой поддержки, трансформация налоговой отчетности для формирования информационной базы и принятие управленческих решений на макроуровне;
- развитие методики оценки эффективности налоговых расходов с учетом особенностей, характерных для определенных отраслей, видов деятельности, преференциальных зон и инновационных научно-технологических центров;
- исследование вопросов теоретического характера в части развития концепции налоговых расходов за рубежом [17] и концепции фискального пространства [18];
- автоматизация процессов оценки эффективности в условиях четвертой промышленной революции.

К решению обозначенных вопросов необходимо подходить системно. Так, научный и практический интерес представляет современный сервис ФНС России — автоматизированная аналитическая система «Эффективность льгот» (далее — ААС «Эффективность льгот»), созданная на базе АИС<sup>11</sup> «Налог-3». Возможности данной системы позволяют проводить анализ влияния инструментов государственной налоговой поддержки на отдельные хозяйствующие субъекты и оценивать, способствуют ли налоговые инструменты росту инноваций, инвестиций, количества занятых и фонда оплаты труда<sup>12</sup>. Кроме того, предлагается оценивать операционную рентабельность и доходности активов, которые рассчитываются как индивидуально для налогоплательщика, так и для анализируемой отрасли и экономики в целом. Разработка сервиса базируется на современной agile-методике<sup>13</sup>.

Agile или agile software development — подход к управлению проектами, позволяющий правильно развивать их благодаря гибкости рабочих процессов и эффективному взаимодействию всех заинтересованных лиц [1]. Agile как метод проектного управления возник в конце 1990-х гг. Первоначально agile-методика создавалась в качестве решения для разработки программного обеспечения, но со временем сфера применения методики расширилась, среди прочего нашла применение в менеджменте и государственном управлении.

Agile в сфере государственного управления позволит выстраивать и реализовывать проекты для решения поставленных задач в стремительно меняющихся условиях за счет оперативности, гибкости, открытости, итеративности, и ориентироваться при этом на нужды клиентов. Идея применения agile-технологии в сфере государственного управления не является новой. Так, известен опыт применения данного метода Банком России и Пенсионным фондом РФ. Распространение agile началось с создания в 2017 г. подгруппы при президиуме Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам. Одновременно применение названного метода было внедрено для разработки Минфином России и ФНС России именно ААС «Эффективность льгот»<sup>14</sup>.

Так, ФНС России отмечает, что путем объединения сведений налоговой и финансовой отчетности, внедрения новой культуры управления данными и agile-технологии в реализацию проектов, выполнения работы совместно с заинтересованными ведомствами удалось

<sup>11</sup> Автоматизированная информационная система.

<sup>12</sup> Эффективность льгот — новый инструмент Минфина и ФНС России.

URL: <https://bereganevy.ru/news/effektivnost-lgot-novyyu-instrument-minfina-i-fns/>

<sup>13</sup> Минфин и ФНС России презентовали аналитическую систему «Эффективность льгот» на МФФ.

URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities\\_fts/12466806/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/12466806/)

<sup>14</sup> Системы оценки эффективности налоговых расходов и инвестиционных налоговых льгот обсудили эксперты России и Белоруссии. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\\_fts/inttax/15054586/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/inttax/15054586/)

создать современный и востребованный цифровой продукт — ААС «Эффективность льгот».

Кроме того, ААС «Эффективность льгот» позволяет категорировать налогоплательщиков по принципу «светофор»:<sup>15</sup> зеленая зона — компании, которые не применяют льготы для получения сверхдоходности и демонстрируют рост инвестиций, инноваций и прирост фонда оплаты труда; красная зона — компании, которые формируют прибыль за счет применения инструментов поддержки, но без увеличения инвестиций, НИОКР, числа занятых.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2024 год и на плановый период 2024 и 2025 годов<sup>16</sup> представлены первые результаты автоматизированной оценки эффективности инвестиционных налоговых льгот за 5-летний период, включающих как отдельные инвестиционные налоговые льготы, так и преференциальные налоговые режимы.

НИФИ Минфина России отмечает, что оценка влияния инструментов налоговой поддержки на финансово-экономические показатели конкретного налогоплательщика можно считать уникальным российским опытом, в то время как в мировой практике оценка основывается на анализе налоговых расходов на макро- и мезоуровнях<sup>17</sup>.

Анализ данного подхода к оценке эффективности инструментов государственной налоговой поддержки позволяет резюмировать: оценка будет учитывать особенности отрасли, подход устанавливает критерий сравнения, оценка носит причинно-следственный характер и направлена на рассмотрение финансово-экономических показателей конкретного налогоплательщика и результативности налоговых расходов, данный программный продукт является инструментом предиктивной аналитики, ААС «Эффективность льгот» позволяет обрабатывать огромный массив данных и в будущем позволит перейти от ежегодной оценки эффективности налоговых льгот к непрерывному мониторингу.

Вместе с тем необходимо отметить, что в настоящий момент данный подход не оформлен в виде методических указаний и инструкций. Кроме того, согласно действующему законодательству у ФНС России отсутствуют полномочия в части проведения оценки эффективности налоговых льгот. Она входит в полномочия органов исполнительной власти (на федеральном уровне, на уровне субъектов РФ и муниципальных образований), которые принимают решения об эффективности или неэффективности инструментов поддержки. Вместе с тем необходимая информационная база для оценки эффективности аккумулируется именно налоговым органом, более того, ФНС России считается лидером технологического развития и обладает всеми ресурсами для проведения оценки эффективности. В связи с этим представляется актуальным рассмотреть возможность закрепления за налоговым органом полномочий в части учета и оценки налоговых льгот. При этом оценку эффективности льгот необходимо рассматривать как часть экосистемы налогового администрирования. Также требуется распространить практику применения ААС «Эффективность льгот» не только на федеральном, но и на региональном и муниципальном уровнях.

<sup>15</sup> Предоставленные бизнесу налоговые льготы должны способствовать увеличению инвестиционной активности компаний. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/press-center?id\\_4=38247-aleksei\\_sazanov\\_predostavlennye\\_biznesu\\_nalogovye\\_lgoty\\_dolzheny\\_sposobstvovat\\_uzvelicheniyu\\_investitsionnoi\\_aktivnosti\\_kompanii](https://minfin.gov.ru/ru/press-center?id_4=38247-aleksei_sazanov_predostavlennye_biznesu_nalogovye_lgoty_dolzheny_sposobstvovat_uzvelicheniyu_investitsionnoi_aktivnosti_kompanii)

<sup>16</sup> Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2023 год и на плановый период 2024 и 2025 годов. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/201614-8>

<sup>17</sup> НИФИ продолжает работу по совершенствованию аналитической системы «Эффективность льгот». URL: <https://www.nifi.ru/ru/activity/events/events-archive/1971-nifi-prodolzhit-rabotu-po-sovershenstvovaniyu-analiticheskoy-sistemy-effektivnost-lgot>

## Результаты

Проведенное исследование позволило выделить следующие рекомендации, имеющие теоретическую и практическую значимость.

Во-первых, важным этапом в совершенствовании налогового администрирования инструментов государственной налоговой поддержки является развитие понятийного аппарата. Анализ показал, что отсутствие терминологической точности в налоговом законодательстве имеет большое прикладное значение как для налогового контроля, так и для оценки эффективности налоговых расходов бюджетной системы. В связи с этим в ответ на современные потребности необходимо имплементировать в налоговое законодательство понятия «базовая структура налога» и «нормативная структура налога», на основании которых следует уточнить определение «налоговые льготы».

Во-вторых, в ходе исследования выявлено, что многообразие инструментов государственной налоговой поддержки осложняется отсутствием единых организационно-методических подходов, устанавливающих условия их применения на федеральном и субфедеральном уровнях. В связи с этим нужна унификация условий применения инструментов поддержки за счет формирования единого реестра условий применения налоговых льгот и прочих инструментов поддержки и дальнейшей верификацией условий к текущим и будущим инструментам поддержки. Данное предложение направлено на совершенствование инструментов правотворчества органов государственной власти и должностных лиц при установлении налоговых инструментов и призвано обеспечить развитие организационно-методических подходов налогового администрирования.

В-третьих, анализ нормативно-правовой базы показал, что в настоящий момент необходима разработка методики расчета ДНО, при формировании которой могут быть использованы предложенные направления налогового контроля и риск-маркеры налоговых правонарушений.

В-четвертых, оценка эффективности налоговых расходов в контексте внедрения Минфином России и ФНС России agile-методики требует развития системы показателей для оценки эффективности инструментов государственной налоговой поддержки хозяйствующих субъектов, а также делает важным развитие самой методики оценки, в числе прочего для отдельных отраслей и преференциальных зон.

Полученные результаты исследования имеют прикладное значение и могут быть использованы Минфином России и финансовыми органами субъектов РФ для совершенствования подходов к налоговому администрированию инструментов государственной налоговой поддержки и развития концепции управления налоговыми расходами.

Таким образом, решение обозначенных проблем наряду с цифровизацией процессов налогового администрирования и формированием соответствующей экосистемы позволит повысить эффективность применения современных инструментов государственной налоговой поддержки, обеспечить их целевое применение, отказаться от неэффективных инструментов и найти новые более результативные способы финансирования хозяйствующих субъектов для достижения национальных целей.

**Список литературы**

1. *Тихонова А.В.* Проблема сепарирования эффектов государственной финансовой поддержки и варианты ее решения // Экономика. Налоги. Право. 2023. № 5. С. 104—113. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-separirovaniya-effektov-gosudarstvennoy-finansovoy-podderzhki-i-varianty-ee-resheniya>
2. *Логина Т.А.* Налоговое стимулирование расходов предприятий на НИОКР: особенности и проблемы регулирования // Правоприменение. 2022. № 1. С. 111—123. URL: [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6\(1\).111-123](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6(1).111-123)
3. *Дубков Д.А.* Классификация инструментов налогового стимулирования инновационного потенциала хозяйствующих субъектов // Аудиторские ведомости. 2024. № 1. С. 114—123. URL: <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-1-114-123>
4. *Стешенко Ю.А.* Институциональные ограничения налогового стимулирования, препятствующие экономическому росту на современном этапе // Финансы и управление. 2018. № 2. С. 27—42. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-ogranicheniya-nalogovogo-stimulirovaniya-prepyatatstvuyuschie-ekonomicheskomu-rostu-na-sovremennom-etape>
5. *Дубков Д.А.* Инструменты налогового стимулирования инновационной деятельности: экономическая сущность и понятийно-категориальный аппарат // Аудиторские ведомости. 2023. № 4. С. 185—192. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-nalogovogo-stimulirovaniya-innovatsionnoy-deyatelnosti-ekonomicheskaya-suschnost-i-ponyatiyno-kategorialnyy-apparat?ysclid=m41oiyrk2u699119525>
6. *Буздалина О.Б.* Новое в управлении налоговыми расходами в Российской Федерации // Аудиторские ведомости. 2023. № 3. С. 116—122. URL: <https://www.elibrary.ru/kmdqkb>
7. *Майбуров И.А.* Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению // Проблемы экономики (Харьков). 2012. № 4. С. 187—193. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-identifikatsii-i-otsenki-nalogovyh-rashodov-metodologicheskij-podhod-k-resheniyu>
8. *Михина Е.В., Котова Н.Е.* Актуальные вопросы применения концепции налоговых расходов: опыт и перспективы // Финансовая жизнь. 2023. № 4. С. 46—51. URL: <https://www.elibrary.ru/ceyxii>
9. *Пансков В.Г.* Налоговые льготы: сущность и определение // Актуальные вопросы экономической теории и практики. 2018. № 4. С. 32—48.
10. *Шакирова Р.К.* О соотношении понятий «налоговые льготы» и «налоговые расходы бюджета» и оценке их эффективности // Налоги и налогообложение. 2015. № 2. С. 146—156. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=66148](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=66148)
11. *Пансков В.Г.* К вопросу о сущности понятия «налоговая льгота» // Финансы. 2023. № 1. С. 21—28. URL: <https://elib.fa.ru/art2023/bv18.pdf>
12. *Попова Е.М., Гусейнова Г.М., Милов С.Б.* Интеграция концепции налоговых расходов в бюджетный процесс: зарубежный и отечественный опыт // Налоги и налогообложение. 2019. № 11. С. 17—34. URL: <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.11.31314>
13. *Иванов А., Милоголов Н.С., Пинская М.Р.* Формирование реестра налоговых льгот: принципы и подходы // Налоги. 2019. № 1. С. 6—10. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=27340](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27340)

14. Пинская М.Р., Милоголов Н.С., Иванов А. Принципы и подходы к составлению реестра налоговых расходов // *Налоги и налогообложение*. 2018. № 6. С. 7—15.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsipy-i-podhody-k-sostavleniyu-reestra-nalogovyh-rashodov>
15. Тихонова А.В. Разработка единой методики определения действительных налоговых обязательств // *Финансы*. 2024. № 4. С. 36—43. URL: <https://elib.fa.ru/art2024/bv208.pdf>
16. Ильин А.В. Теория и практика определения действительного налогового обязательства индивидуального предпринимателя по НДС // *Экономика. Налоги. Право*. 2023. № 5. С. 125—136. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoriya-i-praktika-opredeleniya-deystvitelnogo-nalogovogo-obyazatelstva-individualnogo-predprinimatelya-po-ndfl>
17. Соляникова С.П. Надлежащая бюджетная политика для меняющейся экономики // *Мир новой экономики*. 2021. № 2. С. 6—15.  
URL: <https://doi.org/10.26794/2220-6469-2021-15-2-6-15>
18. Демидова С.Е. Развитие концепции фискального пространства в новом взгляде на бюджетно-налоговую политику // *Вестник экономики, права и социологии*. 2024. № 1. С. 318—321. URL: <https://www.vestnykeps.ru/0124/66.pdf>

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**GOVERNMENT TAX INCENTIVE INSTRUMENTS: PROBLEMS AND PROSPECTS OF TAX ADMINISTRATION****Denis A. DUBKOV**

Financial University under Government of Russian Federation,  
Moscow, Russian Federation  
DADubkov@fa.ru  
<https://orcid.org/0009-0003-9770-1494>

**Article history:**

Article No. 539/2024  
Received 26 Aug 2024  
Received in revised  
form 12 Sept 2024  
Accepted 23 Sept 2024  
Available online  
26 Dec 2024

**JEL Classification:**

E62, H25, H61, K34

**Keywords:** tax  
administration, tax  
support instruments,  
effectiveness of State  
support

**Abstract**

**Subject.** This article discusses topical issues of tax administration of government tax support instruments.

**Objectives.** The article aims to reveal the main difficulties and trends in tax administration of government tax support instruments.

**Methods.** For the study, I used analysis and synthesis, deduction and induction, analogy, abstraction, as well as description, comparison, and observation.

**Results.** Based on the analysis of judicial practice, the article identifies the areas of control of tax support instruments. It notes that automation due to the technical capabilities of the Federal Tax Service of Russia, the use of agile methodology and the transition from aggregated to partial valuation are promising areas for improving the assessment of the effectiveness of support tools. The formation of a unified register of conditions for the application of tax benefits is proposed as a tool for lawmaking by the authorities. The article also presents risk markers that can be used in the formation of a methodology for determining actual tax liabilities.

**Conclusions and Relevance.** The present-day tax legislation needs to clarify the definition of *Tax Benefits*, in connection with which it is recommended to use the concepts of *Basic* and *Normative* tax structure. In the future, the assessment of the effectiveness of tax instruments based on the automated analytical system *Effectiveness of Incentives* requires the formation of a methodology and a system of indicators. The results of the study can be used by the Ministry of Finance of Russia to improve the processes of tax administration.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2024

**Please cite this article as:** Dubkov D.A. Government tax incentive instruments: Problems and prospects of tax administration. *Finance and Credit*, 2024, vol. 30, iss. 12, pp. 2861–2876.  
<https://doi.org/10.24891/fc.30.12.2861>

**Acknowledgments**

The article is based on the results of the research supported by budgetary funds within State job to the Financial University under the Government of the Russian Federation.

**References**

1. Tikhonova A.V. [The problem of separating the effects of state financial support and options for its solution]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2023, no. 5, pp. 104–113. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-separirovaniya-effektov-gosudarstvennoy-finansovoy-podderzhki-i-varianty-ee-resheniya> (In Russ.)

2. Loginova T.A. [Tax stimulation of corporate research and advanced development costs: peculiarities and problems of regulation]. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2022, no. 1, pp. 111–123. (In Russ.)  
URL: [https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6\(1\).111-123](https://doi.org/10.52468/2542-1514.2022.6(1).111-123)
3. Dubkov D.A. [Classification of tax stimulation tools for economic entities' innovative potential]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2024, no. 1, pp. 114–123. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-1-114-123>
4. Steshenko Yu.A. [Institutional tax incentive limitations hindering the economic growth at the present stage]. *Finansy i upravlenie = Finance and Management*, 2018, no. 2, pp. 27–42. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-ogranicheniya-nalogovogo-stimulirovaniya-prepyatstvuyuschie-ekonomicheskomu-rostu-na-sovremennom-etape> (In Russ.)
5. Dubkov D.A. [Innovative activity tax stimulation tools: economic core, conceptual and categorical framework]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2023, no. 4, pp. 185–192. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-nalogovogo-stimulirovaniya-innovatsionnoy-deyatelnosti-ekonomicheskaya-suschnost-i-ponyatiyno-kategorialnyy-apparat?ysclid=m41oiyrk2u699119525> (In Russ.)
6. Buzdalina O.B. [New trends in the Russian Federation tax expenditure management]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2023, no. 3, pp. 116–122. (In Russ.)  
URL: <https://www.elibrary.ru/kmdqkb>
7. Maiburov I.A. [The problem of tax expenditure identification and assessment: a methodological approach to the solution]. *Problemy ekonomiki (Khar'kov) = Problems of Economy*, 2012, no. 4, pp. 187–193. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-identifikatsii-i-otsenki-nalogovyh-rashodov-metodologicheskii-podhod-k-resheniyu> (In Russ.)
8. Mikhina E.V., Kotova N.E. [Topical issues of applying the tax expense concept: experience and prospects]. *Finansovaya zhizn' = Financial Life*, 2023, no. 4, pp. 46–51. (In Russ.)  
URL: <https://www.elibrary.ru/ceyxii>
9. Panskov V.G. [Tax benefits: the essence and definition]. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskoi teorii i praktiki*, 2018, no. 4, pp. 32–48. (In Russ.)
10. Shakirova R.K. [On the correlation between the concepts of “tax benefits” and “budget tax expenditure” and the assessment of their effectiveness]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2015, no. 2, pp. 146–156. (In Russ.)  
URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=66148](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=66148)
11. Panskov V.G. [Addressing the issue of the content of the “tax privilege” concept]. *Finansy = Finance*, 2023, no. 1, pp. 21–28. (In Russ.) URL: <https://elib.fa.ru/art2023/bv18.pdf>
12. Popova E.M., Guseinova G.M., Milov S.B. [Integration of the tax expenditure concept in the budget process: foreign and national experience]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2019, no. 11, pp. 17–34. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.7256/2454-065X.2019.11.31314>
13. Ivanov A., Milogolov N.S., Pinskaya M.R. [Formation of the tax benefits register: principles and approaches]. *Nalogi = Taxes*, 2019, no. 1, pp. 6–10.  
URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=27340](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=27340) (In Russ.)
14. Pinskaya M.R., Milogolov N.S., Ivanov A. [Principles and approaches to compiling the tax expenditure register]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2018, no. 6, pp. 7–15.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/printsipy-i-podhody-k-sostavleniyu-reestra-nalogovyh-rashodov> (In Russ.)

15. Tikhonova A.V. [Development of a unified methodology for setting actual tax liabilities]. *Finansy = Finance*, 2024, no. 4, pp. 36–43. (In Russ.)  
URL: <https://elib.fa.ru/art2024/bv208.pdf>
16. Il'in A.V. [Theory and practice of setting the self-employed entrepreneur's actual tax liability on the personal income tax]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2023, no. 5, pp. 125–136. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoriya-i-praktika-opredeleniya-deystvitelnogo-nalogovogo-obyazatelstva-individualnogo-predprinimatelya-po-ndfl> (In Russ.)
17. Solyannikova S.P. [Proper budget policy for a changing economy]. *Mir novoi ekonomiki = The World of New Economy*, 2021, no. 2, pp. 6–15. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.26794/2220-6469-2021-15-2-6-15>
18. Demidova S.E. [Development of a fiscal space concept in terms of a new approach to the fiscal policy]. *Vestnik ekonomiki, prava i sotsiologii = Review of Economics, Law and Sociology*, 2024, no. 1, pp. 318–321. (In Russ.) URL: <https://www.vestnykeps.ru/0124/66.pdf>

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.