

ВЕСТНИК  
ТОМСКОГО  
ГОСУДАРСТВЕННОГО  
УНИВЕРСИТЕТА  
ЭКОНОМИКА

Tomsk State University Journal of Economics

---

*Научный журнал*

---

**2019**

**№ 46**

Свидетельство о регистрации  
ПИ № ФС77–29495 от 27 сентября 2007 г.  
выдано Федеральной службой по надзору в сфере массовых  
коммуникаций, связи и охраны культурного наследия

Подписной индекс 44047 в объединенном каталоге «Пресса России»

Журнал входит в «Перечень рецензируемых научных изданий, в которых  
должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций  
на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой  
степени доктора наук» Высшей аттестационной комиссии

Учредитель – Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Томский государственный университет»

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

**М.А. Боровская**, д-р экон. наук, проф., заместитель министра науки и высшего образования РФ; **М.И. Зверяков**, д-р экон. наук, проф., чл.-корр. НАН Украины; **В.Н. Шимов**, д-р экон. наук, проф., Белоруссия; **С.Ф. Серегина**, д-р экон. наук, проф.; **Ф. Хуберт**, д-р экон. наук, Германия; **Э. Дрансфельд**, д-р экон. наук, Германия; **С.В. Чернявский**, д-р экон. наук, гл. науч. сотрудник Института проблем рынка РАН, г. Москва; **И.К. Шевченко**, д-р экон. наук, врио ректора ФГАОУ ВО «ЮФУ» («Южный федеральный университет»), г. Ростов-на-Дону

## РЕДКОЛЛЕГИЯ ЖУРНАЛА

**А.В. Ложникова**, д-р экон. наук, доц., гл. редактор (отв. секретарь); **Р.А. Эльмурзаева**, канд. экон. наук, зам. гл. редактора; **Н.В. Додонова**, секретарь редакции; **Д.М. Хлопцов**, д-р экон. наук, доц.; **Е.В. Нехода**, д-р экон. наук, проф.; **Л.С. Гринкевич**, д-р экон. наук, проф.; **А.А. Земцов**, д-р экон. наук, проф.; **В.В. Домбровский**, д-р техн. наук, проф.; **И.В. Муравьев**, канд. экон. наук; **Т.В. Счастливая**, канд. экон. наук; **Е.А. Пчелинцев**, канд. физ.-мат. наук; **М.А. Сорокин**, канд. экон. наук

# СОДЕРЖАНИЕ

## МЕТОДОЛОГИЯ

<b>Карпова О.М., Майбуров И.А.</b> Трансформации налога на добавленную стоимость в условиях форсированной цифровизации российской экономики .....	7
<b>Евстигнєв Е.Н., Викторова Н.Г.</b> Будущее российской налоговой системы: актуализированный прогноз .....	20
<b>Троянская М.А.</b> Теоретические вопросы формирования доходов местных бюджетов за счет налоговых источников: российский и зарубежный опыт .....	34
<b>Кирєенко А.П., Невзорова Е.Н.</b> Карта научных исследований в сфере теневой экономики и уклонения от уплаты налогов .....	46

## МАКРОРЕГИОН СИБИРЬ

<b>Даниленко Н.Н., Калинина И.Ю., Суранова О.А.</b> Разработка универсальных критериев оценки гостеприимства (на примере средств размещения Иркутской области) .....	60
--	----

## ЭКОНОМИКА ТРУДА

<b>Зонова О.В., Нехода Е.В.</b> Методический подход к измерению качества трудовой жизни работников: региональный аспект .....	92
---	----

## ФИНАНСЫ

<b>Аманжолова Б.А., Степанова С.В.</b> Налоговая нагрузка экономических субъектов: проблемы контроля и методы анализа .....	108
<b>Лабунец Ю.Е.</b> Проблемы применения нового порядка проведения камеральных налоговых проверок по НДС .....	127
<b>Ядренникова Е.В., Лазуренко А.В.</b> Перспективы введения в Российской Федерации акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки .....	141

## МЕНЕДЖМЕНТ

<b>Огородникова И.И.</b> Цифровая трансформация налогового контроля: эволюция и тенденции .....	152
<b>Тюрина Ю.Г.</b> Методические аспекты определения и управления налоговыми рисками .....	163
<b>Иванов В.В.</b> Инструменты налогового стимулирования ресурсосберегающей модели развития национальной экономики .....	174
<b>Какаулина М.О.</b> Оценка и анализ фискальной нагрузки в Российской Федерации: отраслевой аспект .....	189

## МИРОВАЯ ЭКОНОМИКА

<b>Канєв И.С.</b> Особенности изменений налогообложения недвижимого имущества физических лиц в современной Германии .....	206
<b>Покровская Н.В.</b> Налоговые условия для бизнеса в странах с формирующимся рынком .....	215
<b>Погорлецкий А.И.</b> Налогообложение трансграничных операций электронной коммерции: особенности, проблемы и возможности .....	229
<b>Синєнко О.А.</b> Практика применения механизмов регулирования в особых экономических зонах и IT-кластерах как элемент развития цифровизации .....	251
<b>Тимченко Е.Н.</b> Налоговое регулирование электронной коммерции: мировые тенденции и перспективы совершенствования системы льгот в России .....	265

<b>Киреева Е.Ф.</b> Налогообложение цифрового бизнеса в Беларуси: новые подходы и стимулирующие механизмы .....	279
<b>Лазутина Д.В., Баннова К.А.</b> Налог на роскошь: практика применения в России и за рубежом .....	291

#### **ДИСКУССИОННАЯ ПЛОЩАДКА**

<b>Петухова Р.А., Григорьева Я.А.</b> Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики .....	303
<b>Федотов Д.Ю.</b> Целесообразность передачи администрирования страховых взносов Федеральной налоговой службе .....	317
<b>СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ</b> .....	328

# CONTENTS

## METHODOLOGY

<b>Karpova O.M., Mayburov I.A.</b> Prospects for the Value-Added Tax Improvement in the Context of a Forced Digitalization of the Russian Economy .....	7
<b>Yevstigneev Ye.N., Viktorova N.G.</b> The Future of the Russian Tax System: An Updated Forecast .....	20
<b>Troyanskaya M.A.</b> Theoretical Issues of Local Budgets' Revenue Formation at the Expense of Tax Sources: Russian and Foreign Experience .....	34
<b>Kireenko A.P., Nevzorova E.N.</b> Mapping of Academic Research on Shadow Economy and Tax Evasion .....	46

## SIBERIA MACRO-REGION

<b>Danilenko N.N., Kalinina I.Yu., Suranova O.A.</b> Development of a List of Universal Criteria for Assessing Hospitality (A Case Study of Accommodation Facilities of Irkutsk Oblast) .....	60
---	----

## LABOUR ECONOMICS

<b>Zonova O.V., Nekhoda E.V.</b> Methodological Approaches to Measuring the Quality of Employees' Working Life at a Regional Level .....	92
--	----

## FINANCE

<b>Amanzholova B.A., Stepanova S.V.</b> The Tax Burden of Economic Entities: Problems of Control and Methods of Analysis .....	108
<b>Labunets Yu.E.</b> Problems of the Application of the New Order of VAT Desk Tax Audits .....	127
<b>Iadrennikova E.V., Lazurenko A.V.</b> Prospects for the Introduction of an Excise Tax on Sugar-Sweetened Beverages in the Russian Federation .....	141

## MANAGEMENT

<b>Ogorodnikova I.I.</b> Digital Transformation of Tax Control: Evolution and Trends .....	152
<b>Tyurina Yu.G.</b> Methodological Aspects of Tax Risk Determination and Management .....	163
<b>Ivanov V.V.</b> Tax Incentives Instruments of a Resource-Saving Model of the National Economy .....	174
<b>Kakaulina M.O.</b> Assessment and Analysis of the Fiscal Burden in the Russian Federation: An Industry Aspect .....	189

## WORLD ECONOMY

<b>Kanev I.S.</b> Features of Changes in the Taxation of Individuals' Real Estate in Modern Germany .....	206
<b>Pokrovskaya N.V.</b> Tax Conditions for Business in Emerging Market Countries .....	215
<b>Pogorletskiy A.I.</b> Taxation of Cross-Border E-Commerce Transactions: Features, Challenges and Opportunities .....	229
<b>Sinenko O.A.</b> The Application of Regulatory Mechanisms in Special Economic Zones and It Clusters as an Element of Digitalization Development .....	251
<b>Timchenko E.N.</b> Tax Regulation of E-Commerce: Global Trends and Prospects for Improving the System of Benefits in Russia .....	265

<b>Kireyeva E.F.</b> Taxation of Digital Business in Belarus: New Approaches and Stimulating Mechanisms .....	279
<b>Lazutina D.V., Bannova K .A.</b> A Luxury Tax: The Practice of Application in Russia and Abroad .....	291

#### **DISCUSSIONS**

<b>Petukhova R.A., Grigorieva Ya.A.</b> Tax Administration in the Digital Economy .....	303
<b>Fedotov D.Yu.</b> The Expediency of Transferring Insurance Premiums Administration to the Federal Tax Service of Russia .....	317
<b>INFORMATION ABOUT THE AUTHORS IN RUSSIAN</b> .....	328

## МЕТОДОЛОГИЯ

УДК 336.226.322

DOI: 10.17223/19988648/46/1

**О.М. Карпова, И.А. Майбуров**

### **ТРАНСФОРМАЦИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В УСЛОВИЯХ ФОРСИРОВАННОЙ ЦИФРОВИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ<sup>1</sup>**

*В статье рассматриваются современные процессы трансформации налога на добавленную стоимость (НДС) на территории России в условиях цифровой революции. Дано определение понятий «цифровой НДС» и «умный НДС». Составлена декомпозиция цифровизации НДС, раскрывающая обширный арсенал цифровых инструментов в арсенале ФНС России. Установлено, что формат взаимодействия налогового органа и налогоплательщика уже перешел в цифровую среду. Выявлены основные проблемы цифровизации НДС, главной из которых является нежелание налогоплательщика включаться в цифровую среду. Также выявлены проблемы законодательного характера. Рассмотрен перспективный сценарий развития НДС в рамках цифровизации экономики. По результатам исследования сделан вывод о дальнейшем отказе от привлечения человека к процессам контроля расчета и уплаты налога, поскольку процессы налогового администрирования будут практически полностью автоматизированы.*

*Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, умный налог на добавленную стоимость, цифровой налог на добавленную стоимость, цифровая экономика, налоговое администрирование, цифровая среда.*

Цифровая революция порождает массовые изменения в общественной, экономической и политической сферах. Такие силы, как Интернет, социальные сети, большие данные и автоматизация, принципиально меняют привычный уклад жизни. Налоговые системы являются неотъемлемой частью этой картины, и во многих странах наблюдается неуклонное движение к внедрению электронных технологий в процесс повседневного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

Цифровые технологии привлекательны для государственных структур по многим причинам. Например, с их помощью налоговые органы могут получить более детальное представление о состоянии дел налогоплательщиков и тем самым помочь сократить налоговый разрыв. Также появляет-

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при поддержке Российского фонда фундаментальных исследований, проект 17-22-21001 «Стимулирование развития экономического пояса «нового Шелкового пути»: синхронизация налоговых инструментов и таможенных процедур».

ся возможность снизить административную нагрузку как на налоговый орган, так и, если все сделано правильно, на самих налогоплательщиков.

Однако подобного рода новации могут не только повышать эффективность, но и трансформировать существующие налоги и налоговую систему в целом. Например, предварительное заполнение налоговых деклараций граждан, практикуемое в странах Евросоюза [1, с. 4], в корне меняет картину соблюдения налогового законодательства, переходя к модели, в которой правительство автоматически готовит декларации, а граждане несут ответственность лишь за их аудит. Такие декларации, конечно же, не учитывают налоговое планирование и могут не всегда применять наиболее налогово-оптимальный режим по отношению к отдельным гражданам, но зато облегчают процесс их подачи физическими лицами.

Несмотря на то, что в процессе цифровизации ряда процедур может быть достигнуто значительное снижение издержек налогового администрирования, существуют определенные оптимальные подходы к процессу внедрения цифровых новаций, которые следует учитывать, и распространенные ошибки, о которых следует помнить. Например, тестирование с помощью пилотных исследований и поэтапного развертывания нового программного обеспечения уменьшит сложность перехода на методы цифрового администрирования. С другой стороны, если сделать новые цифровые методы обязательными слишком быстро, это обернется дополнительными издержками для налогоплательщиков.

Помимо практических аспектов, использование новых технологий ведет к видоизменению принципов налогообложения, в частности налогообложения налога на добавленную стоимость (НДС). Существующие теоретические модели построены в век печати и не принимают во внимание принципиально новые явления в виде электронных услуг, электронных платежей, виртуальных данных и т.д. Формат бизнес-процессов меняется столь стремительно, что разрабатываемые теоретические модели неизбежно устаревают еще до полномасштабной обкатки их на практике. В подобных условиях органам государственной власти достаточно сложно разрабатывать регулирующие документы, а теоретикам экономической науки непросто интерпретировать с научной точки зрения процессы цифровой революции.

Однако детализация общих теоретико-практических вопросов на более частные и рассмотрение вопросов касательно лишь одного объекта способствуют продвижению теоретического знания в области налогообложения.

В рамках представленной статьи в качестве объекта исследования будут рассмотрены трансформации НДС на территории России в условиях цифровизации экономики. Цель работы состоит в представлении характеристик НДС нового вида. В качестве гипотезы принято утверждение, что цифровизация экономики сделает объективным процесс трансформации НДС в сторону умного НДС. В работе будет применен метод экспериментально-теоретического исследования, в частности анализ существующих исследований и законодательной базы с последующим моделированием умного НДС.

В отечественных и зарубежных источниках процессы цифровизации, в частности цифровизации экономики, рассматриваются и в научной среде, и в бизнес-среде. Первые пытаются выявить фундаментальные основы IT-революции, вторые находятся в поиске наиболее выгодных направлений для внедрения цифровых решений.

В англоязычной литературе интерес представляет отчет Института дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса «Цифровизация налогов: международные перспективы» [1, с. 2], в котором рассмотрены вопросы целей, перспектив, сложностей цифровизации, а также представлен обзор опыта России и ряда других стран. Исследование профессора департамента Налогового права Университета Эребру (Швеция) Кристины Трента посвящено европейскому НДС в эпоху цифровизации и интересно с точки зрения изучения опыта Европы при внедрении новых технологий [2, с. 295]. Международной группой исследователей был выпущен путеводитель по НДС электронных услуг, который полезен при изучении опыта цифровизации НДС в странах ЕС [3, с. 24]. Также интересны исследования, проводимые крупнейшими консалтинговыми компаниями [4, с. 30; 5, с. 20; 6, с. 15; 7, с. 6] и специалистами OECD [8, с. 37].

В русскоязычных источниках достаточно информативными являются обзоры и отчеты консалтинговых компаний [9, с. 5], специалистов налоговых органов, аналитиков информационно-аналитических порталов (в частности таких, как Гарант и Консультант) [10], а также представителей научного сообщества. Рассматриваются вопросы как общего характера, так и более частные аспекты. Так, В.П. Вишневский и В.Д. Чекина описывают четвертую промышленную революцию с позиции налогообложения и оценивают перспективы развития налоговых инструментов в новых условиях. С.И. Князев рассматривает цифровые технологии как инструмент реализации политики государства [11, с. 7]. Практика внедрения новых цифровых законов анализируется в периодических бизнес-журналах [12].

В целом можно заключить, что вопросы цифровизации широко освещены как в зарубежных, так и в российских источниках, что позволяет перейти к более детальному рассмотрению трансформаций НДС.

Термин «цифровизация» (digitalization в англоязычных источниках) вошел в обиход сравнительно недавно – на рубеже XX–XXI вв., хотя распространение цифровых технологий началось немногим ранее – в 70-х гг. XX в. с развитием компьютерной техники [13, с. 4]. Несмотря на IT оттенок в звучании, термин уже мало связан непосредственно с компьютерной сферой и используется в описании трансформаций всех сфер общественной жизни (цифровизация бизнеса, цифровизация образования, цифровизация экономики и т.п.). Интересен факт, что среди теоретиков и практиков наблюдается определенное единство в трактовке данного понятия.

Максимально упрощенное определение может быть представлено простой формулой: цифровизация = изменение. Причем происходит изменение и на качественном, и на количественном уровне. При рассмотрении цифровизации различных объектов возникают более детальные определе-

ния, учитывающие специфику сферы внедрения. Следует отметить, что цифровизация – явление достаточно гибкое и в каждом новом случае модель внедрения цифровых технологий в жизнь подстраивается под требования участников процесса. Если цифровизация – это процесс, то результатом является цифровая форма чего-либо (рис. 1).

Таблица 1. Варианты определений понятия «цифровизация»

Автор	Определение
<i>Теоретики</i>	
Т.Н. Буцева [14. С. 2]	Переход от традиционной формы связи, записи и передачи данных к цифровой, реализуемой при помощи цифровых устройств
И.Д. Афанасенко [15. С. 20]	Процесс принятия новой формы подачи данных, рост использования цифровых или компьютерных технологий на отдельном предприятии, в отрасли или в целом по стране
<i>Практики [16]</i>	
А. Тарасов	Процесс изменения формы бизнеса в условиях цифровой реальности на основе данных
К. Ян	Решение бизнес-задач с помощью цифровых технологий
Н. Фефилова	Использование цифровых технологий для повышения эффективности бизнеса, предполагающее изменение бизнес-процессов и даже полную смену бизнес-модели компании

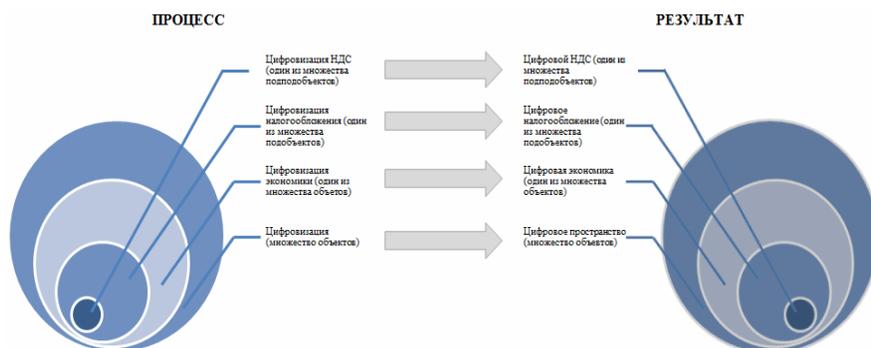


Рис. 1. Цифровизация: от процесса к результату

Цифровизация экономики – это процесс внедрения, обкатки и корректировки цифровых технологий, а непосредственно «цифровая экономика» – это область, в которой внедряемые технологии функционируют (хотя бы частично) (рис. 2). Цифровизация в XXI в. играет столь же важную роль для экономики, что и механизация в середине 50-х гг. XX в.

В России цифровизация на законодательном уровне была закреплена впервые в 2017 г. национальной программой «Цифровая экономика». Однако процессы внедрения новых технологий в экономику начались задолго до официального провозглашения. В рамках программы возникло направление «цифровое налогообложение», а в частности цифровой НДС. Данный термин не является официальным, но может быть использован, по-

скольку НДС – лидер среди российских налогов по масштабам цифровизации.



Рис. 2. Процесс перехода к цифровой экономике

Подобное положение дел обусловлено следующими причинами:

1. НДС наиболее фискально значимый налог в РФ.
2. Цифровизация НДС затрагивает широкий круг участников: налогоплательщиков (физические и юридические лица), государство, разработчиков программного обеспечения.
3. Цифровизация способствует снижению масштабов уклонения от уплаты НДС.

Основными цифровыми трансформациями по отношению к НДС являются:

1. Переход к удаленному взаимодействию налогоплательщиков и налогового органа. Обмен информации осуществляется посредством специализированного программного обеспечения и позволяет практически полностью отказаться от печатной формы документов.

2. Внедрение цифровых инструментов в деятельность как налогоплательщиков, так и налоговых органов (личный кабинет налогоплательщика, АСК НДС и т.п.) (рис. 3).

Как известно, базовым документом в области НДС выступает Налоговый кодекс РФ (НК РФ), однако в этом документе не учтены многие из вновь возникших обстоятельств в экономической сфере, что делает его устаревшим и во многом неактуальным. Так, при масштабном проникновении интернет-технологий в жизнь общества НК РФ не содержал положений относительно электронных услуг, что особенно проявлялось в недополучении государством сумм налога на добавленную стоимость. С целью корректировки сложившегося положения с законодательной стороны в НК РФ был внесен ряд поправок. Так, по состоянию на 1 января 2019 г. местом реализации товаров, работ и услуг признается территория РФ в случае, если выполняются условия ст. 147 и 148 Налогового кодекса РФ. Для иностранных юридических лиц в 2016 г. в НК РФ была введена ст. 174.2, которая регламентирует особенности взаимодействия с налоговыми органами России, в частности, обязует зарубежные компании, реализующие услуги на территории РФ, производить постановку на учет в налоговом органе.



Рис. 3. Декомпозиция процессов цифровизации НДС

Также следует отметить, что с 2017 г. в России действует так называемый «налог на Гугл», который регулирует механизм уплаты НДС компаниями-нерезидентами, реализующими услуги на территории РФ.

Из первых практических результатов внедрения цифровых технологий в механизм сбора НДС можно отметить рост собираемости налога, т.е. яркое проявление его фискальной функции и повышение контрольной значимости – налогоплательщики (во многих случаях принудительно) вынуждены повышать прозрачность финансово-хозяйственной деятельности.

Таблица 2. Основные проблемы цифровизации НДС

Проблема	Характеристика проблемы	Возможные пути решения
Цифровая отстраненность	Наиболее распространенная из проблем, которая проявляется либо в нежелании пользователей переходить к новому формату взаимодействия с налоговым органом, либо в отсутствии стабильного доступа к каналам информационно-коммуникационного взаимодействия (например, отсутствие сети Интернет в удаленных населенных пунктах северных регионов России)	Введение ответственности за несоблюдение нового формата отчетности; организация пунктов доступа к сети Интернет в удаленных регионах
Стоимость и сложность	Внедрение нового программного обеспечения затратно и для налоговых органов и для налогоплательщиков. Ограничен круг специалистов, разбирающихся в новых программах	Затраты налоговых органов компенсируются за счет повышения собираемости налогов, а затраты налогоплательщиков – за счет избежания возможных штрафов. Также следует проводить обучающие семинары для сотрудников
Безопасность и конфиденциальность	Электронные коммуникации открыты для множества потенциальных злоупотреблений. Имеет место человеческий фактор	Внедрение многоступенчатого контроля за деятельностью сотрудников-операторов данных; совершенствование системы защиты данных пользователей
Переход данных	Данные отчетностей за прошлые периоды хранятся в печатной форме или в неадаптированном под новый формат варианте. Возникает необходимость в дополнительном предоставлении информации	Перевод в новый формат наиболее важных документов
Законодательные несоответствия	Существующая нормативно-правовая база была создана в период нецифрового налогообложения и не учитывает современное положение дел	Корректировка существующего законодательства, разработка и принятие новых законопроектов

Особенность цифровизации НДС в России заключается в отказе от зарубежного программного обеспечения и сотрудничестве только с национальными производителями.

Помимо уже перечисленных инструментов администрирования, ФНС планирует консолидировать данные из профилей социальных сетей налогоплательщиков, внедрять мобильные, осуществлять межмашинный обмен данными, проводить сетевую аналитику, а также получать в электронном виде журналы операций компаний [17]. Подобная консолидация позволит не просто взаимодействовать с налогоплательщиками посредством телекоммуникационных каналов связи, но и полностью автоматизировать процесс расчета налоговых обязательств, процесс уплаты налогов и снять обязательство по подаче налоговых деклараций. Таким образом, будут созданы условия для максимально комфортной деятельности добросовестных плательщиков НДС и одновременно сведены к минимуму возможности для функционирования схем уклонения от уплаты налога.

Несмотря на масштабную и стремительную цифровизацию НДС, имеет место быть и ряд проблем, который зачастую замедляют проводимые реформы. Можно выделить основные препятствия, возникающие на этапе цифровизации НДС.

Таким образом, успешная цифровизация налогов, в том числе и НДС, возможна лишь в случае слаженного взаимодействия налоговых органов, налогоплательщиков и разработчиков программного обеспечения. Кроме того, должна быть обеспечена надлежащая правовая поддержка оцифровки.

Дальнейшее развитие цифровых технологий и совершенствование существующего формата взаимодействия плательщиков НДС и ФНС неминуемо должно привести к переходу от традиционного НДС через его цифровизацию и далее к новому качественному уровню – умному НДС.

Умный НДС (smart-VAT) – это модель будущего универсального косвенного налога, исчисляемого и взимаемого уже без вмешательства человека, которая основана на использовании технологии блокчейн (рис. 4). Первый шаг в данном направлении уже сделан в 2018 г., когда были введены онлайн-кассы.

Речь идет о таком уровне автоматизации, при котором исчисление и списание сумм налога со счета налогоплательщика будут осуществляться в онлайн-режиме. Как следствие – необходимость подачи налоговых деклараций будет отменена. Вмешательство инспектора возможно лишь в исключительных случаях. Следует отметить, что в графе «Инструменты» перечислены известные на сегодняшний день технологические решения в области налогообложения НДС, которые в будущем могут быть дополнены или заменены.

Работа внутри инфраструктуры умного НДС может быть представлена в виде уровней. На первом уровне посредством контрольно-кассовой техники и специализированного программного обеспечения отслеживаются все производимые налогооблагаемые операции. На втором уровне производится консолидация собранных данных по налогоплательщикам. Следующий уровень предполагает проведение автоматизированной камеральной налоговой проверки с выявлением операций с высоким и средним рисками, по которым отправляются запросы о предоставлении дополнительных

данных. Если данные невозможно предоставить или же предоставленные данные не в полной мере соответствуют требованиям системы, информация отправляется на рассмотрение налоговому инспектору для принятия решения о назначении выездной налоговой проверки. В случае полноты и достаточности информации производится списание сумм НДС с банковского счета налогоплательщика.

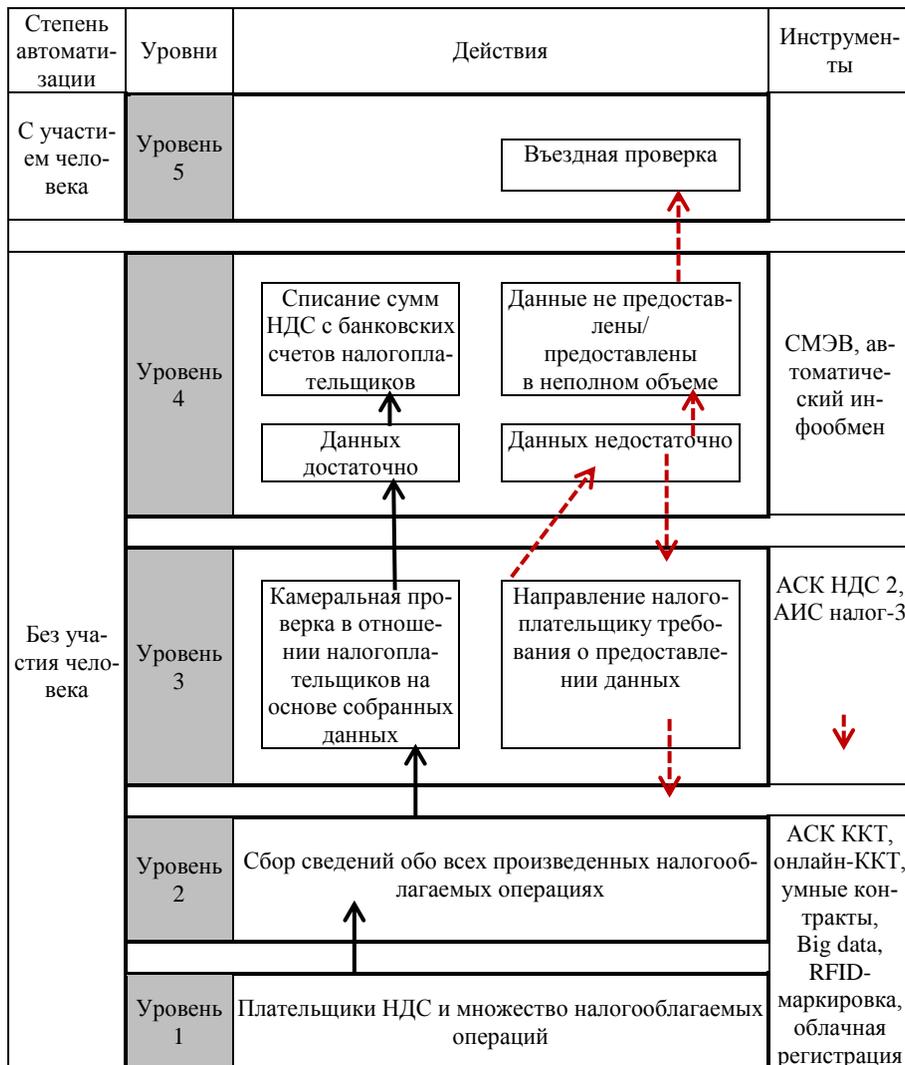


Рис. 4. Модель умного НДС

В переходный период от цифрового НДС к умному НДС возможна автоматическая генерация налоговых деклараций с запросом системой дополнительных сведений у пользователей.

Цифровизация – явление столь масштабное, что невозможно найти сферу, которой она бы не коснулась. Главный же ее симптом – переход из мира реальных, физически определяемых вещей в мир неосязаемых, электронных. Перспективы экономических трансформаций пытаются оценить и ученые-теоретики, и специалисты-практики.

В области налогообложения НДС цифровизация проявилась особенно ярко: были выпущены новые законы и поправки в Налоговый кодекс, внедрено новое программное обеспечение в деятельность налоговой службы, налогоплательщики получили новые права и обязанности. В результате на фоне кризисных тенденций 2014–2015 гг. собираемость НДС выросла, а вместе с ней и снизился процент уклонения от уплаты налога.

В данной статье рассмотрен современный НДС, который успешно цифровизуется в России. Для характеристики налога составлена декомпозиция цифровизации НДС, которая демонстрирует обширный резерв цифровых инструментов в арсенале ФНС России, а также показывает, что формат взаимодействия налогового органа и налогоплательщика перешел в цифровую среду. Также были выявлены проблемы цифровизации НДС, главной из которых является нежелание или невозможность включения налогоплательщиков в цифровую среду. Не менее важны и проблемы стоимости внедрения новых технологий, сложности их отладки и подготовки кадров для работы с ними; проблема защиты передаваемой информации; проблема законодательной поддержки цифровизации НДС. При слаженном взаимодействии государственных структур, плательщиков налога и производителей программного обеспечения данные проблемы могут быть устранены достаточно оперативно.

В перспективе участие человека в контроле за расчетом и уплатой налога будет сведено к минимуму, поскольку процессы налогового администрирования будут цифровизированы.

### *Литература*

1. *Aplin P.* Digitalisation of tax: international perspectives. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/digital-tax.ashx?la=en> (access date: 25.01.2019).
2. *Trenta C.* European VAT and the digital economy. URL: <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/ime-Trenta-Re-thinking-EU-VAT-paper.pdf> (access date: 25.01.2019).
3. *Bellheim A., Brown C., Erneholm F.* Your pocket guide to VAT on digital e-commerce. URL: <https://www.twobirds.com/~media/pdfs/books/bird--bird--pocket-guide-to-vat-on-digital-ecommerce.pdf?la=en> (access date: 27.01.2019).
4. *Geissbauer R., Vedso J., Schrauf S.* Industry 4.0: Building the digital enterprise. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/industries/industries-4.0/landing-page/industry-4.0-building-your-digital-enterprise-april-2016.pdf> (access date: 21.01.2019).
5. *Manyika J., Lund S., Singer M., White O.* Digital finance for all: powering inclusive growth in emerging economies. URL: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured%20Insights/Employment%20and%20Growth/How%20digital%20finance%20could%20boost%20growth%20in%20emerging%20economies/MGI-Digital-Finance-For-All-Executive-summary-September-2016.ashx> (access date: 19.01.2019).

6. *Robinson P.* Managing indirect taxes in the supply chain. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Managing-indirect-taxes-in-the-supply-chain/%24FILE/Managing-indirect-taxes.pdf> (access date: 25.01.2019).

7. *Cudahy G.* Blockchain reaction. URL: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-blockchain-reaction-tech-companies-plan-for-critical-mass/\\$FILE/ey-blockchain-reaction.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-blockchain-reaction-tech-companies-plan-for-critical-mass/$FILE/ey-blockchain-reaction.pdf) (access date: 25.01.2019).

8. *OECD.* Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en> (access date: 21.01.2019).

9. *Грачев А.* Цифровая экономика: вызовы налоговой системе и законодательный ответ. URL: <https://www.ranepa.ru/images/News/2016-12/29-12-2016-grachev.pdf> (дата обращения: 20.01.2019).

10. *Шелест Е.* Возможно, механизм регулирования обложения НДС услуг в электронной форме будет изменен. URL: <http://www.garant.ru/news/1233869/> (дата обращения: 23.01.2019).

11. *Kniaziev S.I.* Development of smart industry as an efficient way to implement the policy of neoindustrialization in the world // Экономика промышленности. 2017. № 4 (80). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/development-of-smart-industry-as-an-efficient-way-to-implement-the-policy-of-neoindustrialization-in-the-world>.

12. *Сорокина О.* Налог на Гугл: что ожидает зарубежные Интернет-компании в 2017 г. URL: <http://www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdetinostranye-internet-kompanii-v-2017-godu> (дата обращения: 25.01.2019).

13. *Гнатышина Е.В.* Цифровизация и формирование цифровой культуры: социальные и образовательные аспекты // Вестник ЧГИУ. 2017. № 8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-i-formirovanie-tsifrovoy-kultury-sotsialnye-i-obrazovatelnye-aspekty>.

14. *Буцева Т.Н.* «Новые слова и значения. Словарь-справочник по материалам прессы и литературы 90-х годов XX века»: из опыта составления и редактирования // Акта Linguistica Petropolitana. Труды Института лингвистических исследований. 2012. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-slova-i-znacheniya-slovar-spravochnik-po-materialam-pessy-i-literatury-90-h-godov-xx-veka-iz-opyta-sostavleniya-i-redaktirovaniya>.

15. *Афанасенко И.Д., Борисова В.В.* Цифровая логистика : учеб. для вузов. СПб. : Питер, 2018. 272 с.

16. *Что такое цифровизация?* URL: <https://www.e-xecutive.ru/management/itforbusiness/1989667-chto-takoe-tsifrovizatsiya?scrolltop=1832> (дата обращения: 25.01.2019).

17. *Информационные технологии в Федеральной налоговой службе.* URL: <http://www.tadviser.ru/> (дата обращения: 25.01.2019).

### **Prospects for the Value-Added Tax Improvement in the Context of a Forced Digitalization of the Russian Economy**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 7–19.

DOI: 10.17223/19988648/46/1

**Olga M. Karpova**, Ural Federal University (Yekaterinburg, Russian Federation). E-mail: [olmkarpova@gmail.com](mailto:olmkarpova@gmail.com)

**Igor A. Mayburov**, Ural Federal University (Yekaterinburg, Russian Federation). E-mail: [mayburov.home@gmail.com](mailto:mayburov.home@gmail.com)

**Keywords:** value-added tax, digitalization of economy, digital VAT, smart VAT.

The article explores the current transformation of the value-added tax (VAT) on the territory of Russia in the context of an accelerated digitalization of the economy and aims to determine the prospects for the value-added tax improvement and for tax evasion control. First, different approaches to the definition of a digitized economy are described. Also, a rationale is substantiated for the provision that digitalization of the economy is the implementing, running

and adjusting of digital technology, and digital economy is an operational space for the introduced technology. Further, the research considers the major challenges of VAT digitalization, the main of which is the reluctance of some categories of taxpayers to be included in the digital space. Then, the terms “digital VAT” and “smart VAT” are defined. It is also shown that the interaction between the taxation authority and taxpayers has been digitized. The study suggests that digitalization helps reduce VAT evasion, and also concludes that the main features of digitalization are: transition to a distant interaction of taxpayers and the taxation authority (an almost entire disposal of paper documents); introduction of digital tools for taxpayers and the taxation authority (a taxpayer’s private account and automated VAT monitoring). The study identifies the key elements and levels of prospective models of “smart VAT” calculated and levied without human intervention (blockchain technology). It is expected that tax computation and charge-off from the taxpayer account will be in online mode, without tax returns filed.

### References

1. Aplin, P. (2019) *Digitalisation of tax: international perspectives*. [Online] Available from: <https://www.ica-ew.com/-/media/corporate/files/technical/digital-tax.ashx?la=en>. (Accessed: 25.01.2019).
2. Trenta, C. (2017) *European VAT and the digital economy*. [Online] Available from: <https://www.busi-ness.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/ime-Trenta-Re-thinking-EU-VAT-paper.pdf>. (Accessed: 25.01.2019).
3. Bellheim, A., Brown, C. & Erneholm, F. (2014) *Your pocket guide to VAT on digital e-commerce*. [Online] Available from: <https://www.twobirds.com/~media/pdfs/books/bird-bird-pocket-guide-to-vat-on-digi-tal-ecommerce.pdf?la=en>. (Accessed: 27.01.2019).
4. Geissbauer, R., Vedso, J. & Schrauf, S. (2016) *Industry 4.0: Building the digital enterprise*. [Online] Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/industries/industries-4.0/landing-page/industry-4.0-building-your-digital-enterprise-april-2016.pdf>. (Accessed: 21.01.2019).
5. Manyika, J., Lund, S., Singer, M. & White, O. (2016) *Digital finance for all: powering inclusive growth in emerging economies*. [Online] Available from: <https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Featured%20Insights/Employment%20and%20Growth/How%20digital%20finance%20could%20boost%20growth%20in%20emerging%20economies/MGI-Digital-Finance-For-All-Executive-summary-September-2016.ashx>. (Accessed: 19.01.2019).
6. Robinson, P. (2012) *Managing indirect taxes in the supply chain*. [Online] Available from: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Managing-indirect-taxes-in-the-supply-chain/%24FILE/Managing-indirect-taxes.pdf>. (Accessed: 25.01.2019).
7. Cudahy, G. (2016) *Blockchain reaction*. [Online] Available from: [https://www.ey.com/Publication/vwLU-Assets/ey-blockchain-reaction-tech-companies-plan-for-critical-mass/\\$FILE/ey-blockchain-reaction.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLU-Assets/ey-blockchain-reaction-tech-companies-plan-for-critical-mass/$FILE/ey-blockchain-reaction.pdf). (Accessed: 25.01.2019).
8. OECD. (2016) *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks*. [Online] Available from: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>. (Accessed: 21.01.2019).
9. Grachev, A. (2016) *Tsifrovaya ekonomika: vyzovy nalogovoy sisteme i zakonodatel'nyy otvet* [Digital economy: challenges to the tax system and a legislative response]. [Online] Available from: <https://www.ranepa.ru/images/News/2016-12/29-12-2016-grachev.pdf>. (Accessed: 20.01.2019).
10. Shelest, E. (2018) *Vozmozhno, mekhanizm regulirovaniya oblozheniya NDS uslug v elektronnoy forme budet izmenen* [The mechanism for regulating VAT on electronic services may be changed]. [Online] Available from: <http://www.garant.ru/news/1233869/>. (Accessed: 23.01.2019).
11. Kniaziev, S.I. (2017) Development of smart industry as an efficient way to implement the policy of neoindustrialization in the world. *Ekonomika promyshlennosti – Economy of*

*Industry*. 4 (80). [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/development-of-smart-industry-as-an-efficient-way-to-implement-the-policy-of-neoindustrialization-in-the-world>. DOI: 10.15407/econindustry2017.04.005

12. Sorokina, O. (2016) *Nalog na Gugl: chto ozhidaet zarubezhnye Internet-kompanii v 2017 g.* [Google tax: what foreign Internet companies will face in 2017]. [Online] Available from: <http://www.forbes.ru/kompanii/336337-nalog-na-google-chto-zhdetinostran-nye-internet-kompanii-v-2017-godu>. (Accessed: 25.01.2019).

13. Gnatyshina, E.V. (2017) Digitalization and formation of digital culture: social and educational aspects. *Vestnik ChGPU – Herald of Chelyabinsk State Pedagogical University*. 8. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/tsifrovizatsiya-i-formirovanie-tsifrovoy-kultury-sotsialnye-i-obrazovatelnye-aspekty>. (In Russian).

14. Butseva, T.N. (2012) New Words and Meanings. A Reference Dictionary of Russian Media and Fiction in the 1990s (On Experience of Compilation and Editing). *Acta Linguistica Petropolitana. Trudy Instituta lingvisticheskikh issledovaniy*. 3. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/novye-slova-i-znacheniya-slovar-spravochnik-po-materialam-pressy-i-literatury-90-h-godov-xx-veka-iz-opyta-sostavleniya-i-redaktirovaniya>. (In Russian).

15. Afanasenko, I.D. & Borisova, V.V. (2018) *Tsifrovaya logistika* [Digital Logistics]. St. Petersburg: Piter.

16. Executive.ru. (2018) *Chto takoe tsifrovizatsiya?* [What is digitalization?]. [Online] Available from: <https://www.e-xecutive.ru/management/itforbusiness/1989667-chto-takoe-tsifrovizatsiya?scrolltop=1832>. (Accessed: 25.01.2019).

17. Tadviser.ru. (n.d.) *Informatsionnye tekhnologii v Federal'noy nalogovoy sluzhbe* [Information technology in the Federal Tax Service]. [Online] Available from: <http://www.tadviser.ru/>. (Accessed: 25.01.2019).

УДК 336.221

DOI: 10.17223/19988648/46/2

**Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова**

## **БУДУЩЕЕ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ: АКТУАЛИЗИРОВАННЫЙ ПРОГНОЗ**

*Статья является продолжением материалов, опубликованных авторами год назад. Как результат, в ней представлен обновленный и более углубленный взгляд на развитие налоговой системы России (период 2019–2028 гг.). Акцент сделан на понимании значимости в современном мире информационных и телекоммуникационных технологий, их влиянии на все общественные отношения. Обоснование прогноза – анализ состояния научной экономической мысли, оценка реалий текущего состояния дел в налоговой сфере и мировых трендов. В исследовании использован системный подход, общенаучные методы, а также элементы футурологии в части определения отдаленных перспектив налогообложения.*

*Ключевые слова: налоговая система, информационные и телекоммуникационные технологии, цифровая экономика, промышленная революция, Smart-общество, прогнозирование.*

Как известно, налоговая система является неотъемлемой частью финансовой системы государства и позволяет ему решать социальные, политические, экономические и иные задачи. Однако в условиях всеохватывающей цифровизации очень многое меняется. Виртуальный мир, к которому нас подводят прогрессивные технологии, – это перспективная среда обитания людей и роботов, где важно определить место и роль каждого. От той или иной расстановки зависит будущее человечества, не говоря уже об отдельных общественных системах. Исходя из этого представляется важным проводить периодический мониторинг текущего, среднесрочного и долгосрочного состояния таких систем, пытаться «заглядывать в будущее». Необходимость такого подхода к исследованию налоговой системы подтверждает обзор литературы по проблемам налогообложения в цифровой экономике.

Здесь, прежде всего, следует выделить работы, посвященные системным вопросам. Например, статью [1], где показано влияние робототехники как одной из технологий четвертой промышленной революции на налоговую систему. Или материал [2], в котором очерчены отдельные направления совершенствования налогообложения под влиянием диджитализации.

Достаточно много опубликовано работ, затрагивающих отдельные аспекты налогообложения в цифровой экономике. Так, в исследовании [3] говорится о необходимости изменений в национальном нормативно-правовом регулировании технологических новаций для решения международной проблемы – размывания налоговой базы в рамках плана BEPS (на

примере Республики Беларусь). А в работе [4] раскрыты отдельные проблемы ценообразования компаний, производящих цифровую продукцию, в том числе налогового характера. Проблеме применения ИКТ в налоговом администрировании посвящена статья [5].

В зарубежной литературе прослеживается похожая тематика. Например, в научных статьях [6, 7] налогообложение рассматривается как часть глобальных технологических преобразований в экономике. Достаточно серьезное внимание уделено вопросам цифровизации налоговых процедур [8, 9].

Поэтому, опираясь на материал, опубликованный год назад по футурологии российской налоговой системы (РНС) [10], в настоящей статье предложим существенно обновленное видение мировых реалий и трендов общего характера, их влияния на налогообложение; проанализируем текущее состояние налоговой системы; предложим направления ее развития, очертим некоторые проблемы, возникающие при этом, и пути их решения.

**Облик модификации мира: Smart-общество.** В картине технологической трансформации мира общество следует рассматривать как дифференцированное целое – систему, состоящую из разноплановых взаимодействующих между собой подсистем. В свою очередь, последние формируются под влиянием внешней среды, эволюционируют в условиях беспрепятственных инноваций, функционируют с учетом человеческого фактора при решении узловых проблем современности.

Успешность развития национальной общественной системы зависит от уровня технологического уклада (ТУ), действующего в государстве. Каждый уклад охватывает различные поколения техники и организационные решения, прорывные технологии и системы управления, которые эволюционно реализуют общий технологический принцип. Сегодня доминантой общественного развития является шестой ТУ и прогнозируются черты седьмого ТУ.

Фундаментальным условием перехода в новый уклад является использование потенциала *Всемирной сети*. С некоторой долей условности можно выделить несколько фаз развития сети: Интернет первого поколения (Веб 1.0) и второго поколения (Веб 2.0), Интернет вещей (IoT) и Индустриальный интернет вещей (IIoT), специализированные информационные платформы.

Научный мир предлагает множественность воззрений – теорий, концепций, взглядов, взаимодополняющим образом описывающих объекты изучения. В совокупности они очерчивают *системную метапарадигму XXI в. – Smart-общество*, в котором совокупность использования новых концепций, идей, техники и технологий позволяет резко повысить качество жизни. Такая метапарадигма строится на концепциях цифровой и промышленной революций, включает в себя как уже сложившиеся, так и инновационные экономические теории (рис. 1).

Шестой (7-й) ТУ (2020 – 2099)	<b>5 ПАРАДИГМЫ МИРОХОЗЯЙСТВЕННОГО УКЛАДА И СИСТЕМНОГО ЛИДЕРСТВА</b> Интегральный мирохозяйственный уклад, Устойчивое развитие мира, Доминирование людей, Общее благо, Сохранение планеты для будущих поколений					Веб 3 – IoT – ЦоТ – Платформы ИТ	
	<i>ИНТЕГРАЦИЯ ТЕХНОЛОГИЙ</i>		<i>НОВОЕ УПРАВЛЕНИЕ</i>		<i>ОБЩЕСТВЕННЫЕ ЦЕННОСТИ</i>		
	<b>4 НОВАЯ СИСТЕМНАЯ ПАРАДИГМА: СВЕРХСЛОЖНЫЕ И СВЕРХБЫСТРЫЕ СИСТЕМЫ</b>						
	Нано- и биотехнологии Нейронные сети		Квантовые вычисления Кибербезопасность	Дополненная реальность Искусственный интеллект			Киберфизические системы Новые системы управления
	<b>3 ЭВОЛЮЦИОННАЯ ПАРАДИГМА: СЛОЖНЫЕ ДИНАМИЧЕСКИЕ СИСТЕМЫ</b>						
Глобальные информационные сети		Фабрики будущего: цифровые, умные, виртуальные		Роботы Дроны	Моделирование эколого- социально-экономическое	Коннективизм ПУС	
Цифровая экономика		Цифровое производство		Зеленая экономика	Поведенческая экономика	Экономика знаний	
<b>МЕТАПАРАДИГМА: SMART ОБЩЕСТВО XXI</b>							
<i>ЦИФРОВАЯ РЕВОЛЮЦИЯ</i>				<i>4-я ПРОМЫШЛЕННАЯ РЕВОЛЮЦИЯ</i>			
Пятый (6-й) ТУ (2000–2060)	<i>Когнитивный разрыв между описанием системы и ее управлением: теория и практика</i>					Интернет: Веб 1.0 & Веб 2.0	
	<b>2 ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ПАРАДИГМА: СЛОЖНЫЕ СИСТЕМЫ</b>						
	Облачные и мобильные технологии		Большие и открытые данные Блокчейн, ФинТех		Аддитивные технологии Трехмерная печать		Имитационное моделирование Форсайт и футурология
	<b>1 НЕОКЛАССИЧЕСКАЯ ПАРАДИГМА: ПРОСТЫЕ СИСТЕМЫ</b>						
Технологии применительно к локальным компьютерам		Технологии проводной передачи информации		Мультимедиа технологии	Автоматизированные системы управления		

Рис. 1. Переход к седьмому технологическому укладу: системно-технологические ориентиры и контуры.

Источник: составлено авторами

Более подробно остановимся на трех новаторских идеях, играющих наиболее важную роль в понимании современных общественных систем. А неоклассическая, институциональная и эволюционная теории, которые также участвуют в формировании метапарадигмы, рассматривались нами ранее [10, с. 7]:

1. *Новая системная парадигма* разработана венгерским экономистом Я. Корнаи [11]. Объектом анализа выступают многогранные социально-экономические системы, а предметом – их развитие, в основу которого положено взаимодействие внутренних подсистем и влияние внешней среды. Экономическое пространство включает в себя совокупность систем, объединяющих агентов и институты.

В контексте модификации системной парадигмы современные ученые конкретизируют базовый перечень типовых экономических систем – это *объекты, среды, процессы и проекты*. Так, в общем случае реальные экономические образования и сферы деятельности приобретают признаки всех четырех типов; каждое из них может быть охарактеризовано пропорциями, в которых оно обладает качествами типовых базовых систем [12].

По нашему мнению, с указанных выше позиций необходимо делать акценты на таких аспектах, как цифровая экономика, цифровое производство, зеленая экономика, поведенческая экономика и экономика знаний. Без этого переход каждой отрасли, включая и налоговую сферу, на прогрессивный технологический уклад становится проблематичным.

2. *Системная парадигма мирохозяйственного уклада* принадлежит С. Глазьеву [13]. В наши дни продолжается развитие в направлении все более сложных и менее вероятных состояний экономических объектов и процессов, динамично развивающихся как дифференцированное целое. Такая общественная система отличается сверхсложностью, нелинейностью взаимозависимостей, неопределенностью состояний ее фрагментов и подсистем. Базовыми элементами научной парадигмы в экономике становятся *технологии, институты, ценности*. А их взаимная связь в динамике есть центральный вопрос проведения любого исследования.

Комплекс взаимосвязанных институтов, обеспечивающих расширенное воспроизводство национальных экономик и определяющих механизм глобальных экономических отношений, рассматривается в качестве мирохозяйственного уклада (МУ). В практическом же аспекте мирохозяйственные связи изменяются в соответствии с институтами *нового интегрального МУ*, цель которого – постоянное повышение общественного благосостояния.

Революции в сфере технологий отражают качественные изменения производительных сил, а в области политики – производственных отношений. Здесь необходимо научное обоснование системы институтов интегрального МУ, а также взаимосвязь между экономической и юридической науками для опережающего реформирования системы хозяйственного права и снятия трудовых конфликтов. Другими ключевыми направлениями развития являются: во-первых, человек – образованный, креативный, мотивированный для коллективной работы на основе общего понимания це-

лей, способов их достижения и распределения результатов; во-вторых, разработка идеологии устойчивого развития всего человечества.

3. *Парадигма системного лидерства* сформулирована немецким ученым К. Швабом [14]. Согласно этой теории сегодня нужен новый образ мышления и осмысления технологий, влияющих на отдельных людей, сообщества, организации и правительства. Решение системных проблем и обеспечение лучшего будущего для самой планеты и людей требуют коллективных и совместных усилий, а сложная, революционная и распределенная природа четвертой промышленной революции – системного лидерства. Такое лидерство вовлекает в выработку будущего облика мира всех: каждого гражданина, руководителей организаций, общественных и государственных деятелей. Системное лидерство – единство, образуемое тремя отдельными направлениями: технологическим, управленческим, ценностным.

*Технологическое лидерство* предусматривает выбор рациональных технологий и платформ, адаптацию к ним своих организационных структур, развитие навыков и связей с целью создания большей ценности для общества. Для этого потребны большие инвестиции в цифровые системы; применение коллективных инновационных стратегий за счет сотрудничества с партнерами, научными учреждениями и организациями из других секторов экономики; освоение персоналом новых умений и нового образа мышления.

*Управленческое лидерство* охватывает структуры для создания законов и общих регулятивных норм, разработки и использования стандартов; социальные нормы в рамках использования технологий; частное стимулирование; сертификацию и надзор надлежащих органов; промышленные соглашения и политики, применяемые организациями. Лидерство в области управления осуществляется в рамках многостороннего обсуждения и затрагивает каждую отрасль, сферу и организацию. При этом управление отвечает требованиям поиска новых, более гибких и адаптивных путей опережающего развития.

*Ценностное лидерство* дает мотивацию и убеждения, нужные для поиска способов применения технологий ради достижения общего блага. В современном мире путь вперед лежит через возрождение человеко-ориентированного подхода. При этом лидеры сознательно и заблаговременно включают их в технологические системы, не думая о них задним числом. Заключение: «Если все отрасли будут работать над системным лидерством и ориентироваться на общественные ценности, у нас появится шанс создать будущее, в котором передовые технологии будут помогать в создании инклюзивного, справедливого и процветающего общества» [14, с. 274].

**Резюме.** Нетрудно видеть, что в системных парадигмах XXI в. заложено стремление к гармоничному рассмотрению развития экономики, ее отраслей и сфер деятельности с целью обеспечения лучшего будущего для всей планеты и людей. С системных позиций их методология нацелена на исследование экономических образований, относящихся к классу новейших динамических систем управления.

Причины возникновения системных парадигм объясняются кризисом традиционной теории, неустранимым разрывом между макро- и микроэкономикой, углублением когнитивного разрыва между описанием системы и ее управлением [15], а главное – развитием новой техники, технологий и концепций с целью решения злободневных проблем современного мира.

При этом каждая методология предполагает видение объекта и предмета исследований, согласно которому социально-экономическое пространство должно рассматриваться как некая *сверхсложная система*, состоящая из ряда сложных систем и обладающая высокой степенью организованности и самоуправления (общество, государство, национальные и мировые экономики, отрасли и т.п.). Такие системы функционируют по своим собственным внутренним законам, обладают большим запасом энергии и способностью к эволюции [16, с. 152]. Хотя сейчас сверхсложность характерна и для систем более низкого уровня.

Идеология Smart-общества определяется не столько набором техники и технологий, сколько переходом на *новые системы*, которые строятся на инфраструктуре цифровой и промышленной революций. Конечно, сферу налогообложения надо анализировать как одну из сверхсложных общественных систем, подсистемы которой как сложные системы регулируют взаимодействие участников налоговых отношений [10, с. 11]. Однако очертания подобной системы мало определены, недостаточно изучено взаимодействие ее подсистем, нет обоснования ее свойств и научно-практических инструментов. Все это требует новых исследований со стороны ученых. В основу таких разработок возможно заложить предлагаемую модель построения Smart-общества (рис. 1), поскольку по аналогичным принципам и с применением аналогичных инструментов происходит развитие всех общественных подсистем, включая и налоговую. Из рисунка видно, что при переходе к цифровизации важными для РНС представляются следующие информационные и телекоммуникационные технологии: Веб 2.0 & IoT & ПоТ, блокчейн-платформа для финансового рынка (Мастерчейн), технологии Больших данных и распределенных реестров (Блокчейн), а также прогностические инструменты (Форсайт, Футурология). В самых разных областях и сферах создается теоретический и практический задел по новым перспективным направлениям, а именно: роботизация, нейронные сети, искусственный интеллект, квантовые вычисления и др.

**Международные оценки РНС.** Существует несколько международных рейтингов, которые прямо или косвенно характеризуют уровень развития информационно-коммуникационных технологий в государстве. Такие рейтинги, как правило, основаны на многофакторных моделях, которые позволяют оценить влияние разноплановых показателей на систему, в том числе и налогового характера. Исходя из этого, можно сделать некоторые выводы о текущем состоянии налогообложения в той или иной стране, его «встроенности» в экономические процессы.

В настоящей статье обратимся к одному из таких рейтингов – рейтингу Всемирного экономического форума, результатом которого является *ин-*

декс глобальной конкурентоспособности стран (The Global Competitiveness Index – GCI). Анализируя отчеты с 2012 г., следует отметить продвижение России вперед: с 67-го места (2012–2013 гг.) до 43-го места (2018–2019 гг.). При этом важно обратить внимание на налоговые показатели: налоговое стимулирование инвестиций, общую налоговую ставку, налоговое стимулирование рынка труда. Положительный тренд наблюдается в части государственной поддержки (усиления регулирующей функции налогов). Недостаточно однозначна ситуация с размером налоговой нагрузки (фискальной составляющей налогов). Несмотря на позитивную тенденцию в 2014–2016 гг., в 2017–2018 гг. ситуация изменилась в сторону повышения общей налоговой ставки. Соответствующие данные по отчетным периодам отражены в табл. 1.

Таблица 1. **Налоговые показатели и GCI по России в рейтинге Всемирного экономического форума**

Показатель	Место в рейтинге по годам; количеству участников					
	2012–2013; 144 страны	2013–2014; 148 стран	2014–2015; 144 страны	2015–2016; 140 стран	2016–2017; 138 стран	2017–2018; 137 стран
Налоговое стимулирование инвестиций (Effect of taxation on incentives to invest)	121	125	106	106	106	104
Общая налоговая ставка (Total tax rate)	105	124	98	98	98	101
Налоговое стимулирование труда (Effect of taxation on incentives to work)	–	122	115	120	105	81
<i>Индекс глобальной конкурентоспособности</i>	67	64	53	45	43	38

Источник: составлено авторами на основании данных отчетов The Global Competitiveness Report (2012–2018 гг.) Всемирного форума. URL: <https://www.weforum.org/reports/>.

В издании отчета 2018–2019 гг. несколько изменилась структура интегрального показателя. Здесь отражен ориентир стран на промышленную революцию 4.0 и важность при этом таких характеристик, как устойчивость, подвижность (ловкость), развитие инновационных экосистем и подходов, ориентированных на человека. С точки зрения налоговых факторов в исследовании выделяются два: искажающее влияние налогов и субсидий на конкуренцию (Distortive effect of taxes and subsidies on competition) и ставка налога на труд (Labour tax rate). По этим показателям Россия соответственно находится на 73-м и 133-м местах рейтинга из 140 стран. Позиция страны в части GCI – 43-е место.

Негативная ситуация с налогообложением труда в РФ подтверждается и в другом предметном исследовании Всемирного банка и PwC *Paying Taxes*,

как части рейтинга Doing Business (табл. 2). За основу взято три показателя, характеризующих налоговую систему государства: количество налогов, время на их исчисление и уплату, размер совокупной налоговой ставки.

Таблица 2. Уровень налогообложения в Российской Федерации  
(по данным отчетов Paying Taxes)

Название отчета	Период отчета	Показатели			Место в рейтинге
		Количество платежей	Время на исчисление и уплату налогов, часов в год	Совокупная налоговая ставка, %	
Paying Taxes 2014	2012 г.	7	177	50,7	56
Paying Taxes 2015	2013 г.	7	168	48,9	49
Paying Taxes 2016	2014 г.	7	168	47,0	47
Paying Taxes 2017	2015 г.	7	168	47,4	45
Paying Taxes 2018	2016 г.	7	168	47,5	52
Paying Taxes 2019	2017 г.	7	168	46,3	53

Источник: составлено авторами на основании данных отчетов *Paying Taxes* (2014–2019 гг.) URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html>

Согласно данным отчетов 2014–2019 гг. наблюдается неоднозначная картина развития российской налоговой системы. Наилучшая позиция страны была в 2015 г. (45-е место), хотя минимальные значения основополагающих налоговых показателей характерны для 2017 г. Здесь можно сделать выводы о том, что недостаточно эффективно используются инструменты налогового администрирования (об этом свидетельствует не изменяющийся на протяжении всего анализируемого периода показатель «Время на исчисление и уплату налогов в год») и что уровень налоговой нагрузки достаточно высок (по сравнению с лидером рейтинга Катаром, где общая налоговая ставка составляет 11,3%). Негативный тренд связан, прежде всего, с налогами на труд. Хотя их всего два. И если налог на доходы физических лиц естественно встроен в систему российских налогов, то страховые взносы требуют отдельного внимания и подходов со стороны государства. Для этого возникло много причин как налогового, так и социально-экономического, а также политического характера.

В целом международная оценка отечественной налоговой системы – позитивная, отмечается эффективная работа налоговых органов в части активного использования в своей деятельности прогрессивных ИКТ. В этом смысле наглядно администрирование НДС с применением различных технологий, включая АСК НДС-2.

**Будущее 2030: наш форсайт.** В работе [10, с. 11–13], опираясь на общемировые тренды цифровизации общественных отношений, предлагалось авторское видение перспектив развития налоговой системы с позиций государства. Однако за год более четко стало прослеживаться применение некоторых прогрессивных технологий в различных процессах, появились

новые реалии, открылись иные перспективы. Считаем, что на модификацию налоговой системы безусловно повлияют такие новации, как, например, появление первого робота-фармацевта; подключение людей к Интернету через датчики на одежде; печатание на 3D-принтере автомобиля, а затем и живых органов; замена части работников на искусственный интеллект, в том числе и управленческого звена; формирование «умных» городов с «умной» инфраструктурой; разработка и внедрение квантового компьютера [17, 18]. Исходя из всего этого, ниже предлагается актуализированный долгосрочный (на 10 лет) прогноз внедрения информационных и телекоммуникационных технологий в налоговые процессы.

1. В 2019 г. ФНС предельно расширит список государств и территорий по автоматическому обмену информацией в рамках Конвенции о взаимной помощи по налоговым делам. Начнется перевод в «цифру» как вертикальных процессов внутри ФНС, так и горизонтальных связей с внешней средой.

2. К 2020 г. будет решена проблема создания цифровой платформы ФНС, вокруг которой станет формироваться экосистема для налогоплательщиков и участников внешнеэкономической деятельности. С 2021 г. на ее базе начнется повсеместное внедрение пилотных проектов и практических приложений: превращение налоговых администраций в цифровые бизнес-платформы, отмена налоговых деклараций как ненужных форм отчетности, цифровая идентичность налогоплательщиков и др.

3. К 2021 г. будет проведено исследование по организации автоматизированного сбора налогов при использовании смарт-контрактов для усовершенствования анализа рисков и обеспечения контроля. Внедрение проектных решений начнется в 2022 г.

4. К 2022 г. в рамках концепции «Фабрик Будущего: цифровая, умная и виртуальная» реализуется пилотный проект, связанный с вопросами учета и налогообложения. С 2023 г. будет осуществляться практическое внедрение данного проекта.

5. К 2023 г. будет формироваться концепция и разработан проект обложения налогами робототехнических устройств и киберфизических систем, правовым обеспечением этого процесса. С 2024 г. начнется повсеместное внедрение проектных решений.

6. К 2024 г. будут изучены возможности применения криптовалют в налоговой сфере. В европейском правоприменении криптовалюта (с позиций налогообложения) является средством платежа, а не товаром. Отсюда операции по ее купле и продаже за традиционные фиатные валюты не должны облагаться НДС<sup>1</sup>. Следуя этому подходу, в период 2025–2027 гг.

---

<sup>1</sup> В конце 2015 г. Европейский суд вынес решение, согласно которому Bitcoin необходимо считать именно валютой (средством платежа), а не товаром. В Норвегии, Финляндии и Германии криптовалюта облагается налогом на прирост капитала и налогом на роскошь. Цифровая валюта рассматривается: в Болгарии как финансовый инструмент; в Австрии как нематериальный актив; в США как собственность, операции с которой облагаются налогом [19].

будет введена в обиход криптовалюта «налог-рубль», а мировой рынок будет работать без посредников.

7. К 2025 г. ФНС создаст единый реестр населения России. В рамках налогового анализа, аудита и консультирования основной объем работ будет возложен на роботов. (В ФНС уже успешно прошел апробацию и учится ИИ: робот-ботчат).

8. К 2026 г. внедрится информационная налоговая система с ИИ для обработки быстрорастущих объемов больших данных. Будет разработан ИИ как помощник по прогнозированию и принятию эффективных решений в контексте развития технологий (но юридически значимые решения еще будет принимать специалист).

9. К 2027 г. ФНС разработает пилотный проект налогообложения в условиях функционирования международной цифровой монетарной системы (МЦМС), которая поможет создать единое цифровое экономическое пространство, обеспечить высокую степень защиты данных, сократить непрозрачный оборот наличных денег. К 2030 г. внедрение проекта позволит на 90% автоматизировать сбор налогов, увеличит собираемость налогов и прочих платежей в бюджет, а также оптимизирует издержки.

10. К 2028 г. налоговая служба приступит к разработке полномасштабного проекта применения *квантовых технологий* в налогообложении и его внедрению в период 2028–2030 гг. Для этого уже в 2020 г. система образования должна начать подготовку в вузах налогового-квантума (аналог экономистов-кибернетиков в 70-е гг.).

**Будущие контуры РНС: проблемные области.** В настоящее время метапарадигму XXI в. характеризует в первую очередь цифровизация страны, каждой отрасли, сферы деятельности и всех организаций. Поэтому в налогообложении изначально надо сделать акцент на реалиях цифровой экономики и цифрового производства. С этих позиций обозначим некоторые фундаментальные проблемы и общие подходы к их решению.

**Проблема 1.** Современные исследования обходят стороной понятия «сложность», «динамичность» и «неопределенность» протекающих в налогообложении процессов и явлений. Об этом свидетельствует обзор литературных источников, проведенный в начале статьи.

**Резюме.** Необходимы коллективные исследования РНС как сверхсложной системы. При этом имея в виду, что в соответствии с концепцией системной экономики она включает в себя все типы системных образований: *объекты, проекты, процессы и среды* [20, с. 136–137]. Тем самым мы предопределяем многоаспектные будущие контуры развития РНС. В практическом плане необходима разработка соответствующей имитационной модели.

**Проблема 2.** Четвертая промышленная революция характеризуется сближением цифровых, физических и иных технологий, а их ускоренное развитие ведет к существенным изменениям национальных налоговых систем и международного налогообложения. Основными областями, где налоги скрещиваются с киберфизическими технологиями, являются циф-

ровизация, роботизация и М2М, а также технологии Блокчейн. Исследование украинских ученых [1, с. 7] выявило три основных пути возможного решения этих *частных* проблем. Но новая концепция «цифровой РНС» как сверхбыстрой и сверхсложной системы должна очерчивать *общие* проблемы и контуры.

Например, на вопрос, каким будет промышленное производство в наступающий цифровой век, уже есть ответ – это Фабрики Будущего: Цифровая, «Умная», Виртуальная. Каждая из них касается определенной стадии жизненного цикла и звена цепочки добавленной стоимости, а также включает в себя определенный набор прогрессивных технологий. Так, в рамках дорожной карты Технет Национальной технологической инициативы уже планируется запуск пилотной «Умной» Фабрики на базе ОДК-Сатурн. Следовательно, в *широком смысле* на повестке дня – безотлагательная разработка новой концепции налогообложения применительно к переходу производства на рельсы Фабрик Будущего.

**Резюме.** В практическом плане – это построение динамической модели эколого-социально-экономического характера для проведения соответствующих имитационных расчетов.

**Проблема 3.** Заключается в создании по трем этапам новой регуляторной среды [21] для «цифровой РНС». На первом этапе (2018–2019 гг.) следует разработать и реализовать первоочередные меры (концепцию) по улучшению правового регулирования с целью ускоренного развития цифровой трансформации. Здесь необходима подготовка перечня ключевых действующих правовых ограничений, препятствующих трансформации, и формулирование предложений по их устранению. На втором этапе до 1920 г. требуются более глубокие изменения нормативной правовой базы, затрагивающие принципы правового регулирования и синхронизированные с технологическими особенностями функционирования цифровой РНС. В рамках третьего этапа (до 2024 г.) завершить и реализовать концепцию комплексного правового регулирования отношений, возникающих в связи с налогообложением в новых условиях.

**Резюме.** На основе принятых нормативно-правовых актов регуляторная среда РНС в полном объеме должна обеспечить благоприятный правовой режим для возникновения и развития современных технологий и экономической деятельности.

И еще на один аспект хотелось обратить внимание. Технологический потенциал велик, каждый день происходит его приращение. Однако прогрессивные технологии еще слабо используются в налоговых процессах. Например, с помощью нейронных сетей возможно: прогнозирование налоговых доходов; сегментация и анализ налоговых платежей; анализ и управление налоговыми рисками; оценка факторов, влияющих на лояльность плательщиков; имитационное налоговое планирование; выявление уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, функционирование РНС должно базироваться на системном подходе к цифровым правоотношениям как к социотехнической

системе, когда новые технологии являют собой определенную экосистему, включающую субъекты, объекты и связи между ними. Важно при этом находить компромисс между максимальным использованием технологий в общественных отношениях и трудовыми функциями человека.

Реализация настоящих задач возможна лишь при вовлечении в процесс нормативного регулирования научных концепций и теоретического осмысления проблем в цифровой сфере.

### Литература

1. Вишневский В.П., Чекина В.Д. Робот против налогового инспектора, или как изменит налоговую систему четвертая промышленная революция: обзор проблем и решений // Journal of Tax Reform. 2018. Т. 4, № 1. С. 6–26.

2. Пинская М.Р. Развитие международного налогообложения как ответ на вызовы цифровой экономики // Системный анализ в экономике : сборник трудов. М. : Прометей, 2018. С. 459–462.

3. Пекарская А.Ю. Особенности контроля за налогообложением в условиях развития цифровой экономики // Белорусский экономический журнал. 2018. № 1 (82). С. 84–96.

4. Токаева С.К. Проблемы определения стоимости и налогообложения в цифровой экономике // Экономика и управление: проблемы, решение. 2018. Т 5, № 10. С. 139–142.

5. Колосов Б.В. Цифровые технологии в системе налогового администрирования // Управление развитием крупномасштабных систем (MLSD'2018) : сборник трудов. М. : Институт проблем управления им. В.А. Трапезникова РАН, 2018. Т. 1. С. 209–211.

6. Kerschner I., Somare M. Taxation in a Global Digital Economy: Schriftenreihe IStR Band 107. Wien : Linde Verlag, 2017.

7. Firenze M., Leonardi R. The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models. New York : Palgrave Macmillan, 2017.

8. Olatunji O.C., Ayodele K.B. Impact Of Information Technology On Tax Administration In Southwest Nigeria // Archives of Business Research. 2017. № 5 (9). P. 139–150.

9. Pētersone M., Ketners K. Improvement of customs and tax administration ICT system performance // Research for rural development. 2017. № 2. P. 263–269.

10. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Будущее российской налоговой системы // Известия ДВФУ. Экономика и управление. 2018. № 2. С. 5–15.

11. Корнаи Я. Системная парадигма // Вопросы экономики. 2002. № 4. С. 4–22.

12. Клейнер Г.Б. Смит, Веблен, Вернадский, Лихачев: переключки концепций в контексте системной парадигмы // На пути к гражданскому обществу. 2014. № 3 (15). С. 34–42.

13. Глазьев С. Экономика будущего. Есть ли у России шанс? М. : Книжный мир, 2017. С. 553–598.

14. Шваб К. Технологии Четвертой промышленной революции. М. : Эксмо, 2018. 320 с.

15. Балацкий Е.В. Взаимосвязь экономики и управления: преодоление когнитивного разрыва. URL: [http://kapital-rus.ru/articles/article/vzaimosvyaz\\_ekonomiki\\_i\\_upravleniya\\_preodolenie\\_kognitivnogo\\_razryva/](http://kapital-rus.ru/articles/article/vzaimosvyaz_ekonomiki_i_upravleniya_preodolenie_kognitivnogo_razryva/)

16. Лебедев С.А. Философия науки: терминологический словарь. М. : Академический проект, 2011. 269 с.

17. Прогноз на 2030 год: 21 технология, которая сильнее всего изменит наш мир. URL: <http://i4future.ru/2016/12/prognoz-na-2030-god-21-tehnologii/>.

18. Хель И. 10 невероятных последствий развития квантовых технологий. URL: <https://hi-news.ru/technology/10-neveroyatnyx-posledstvij-razvitiya-kvantovyx-technologij.html>

19. Городов О.А., Егорова М.А. Основные направления совершенствования правового регулирования в сфере цифровой экономики в России // Право и цифровая экономика. 2018. № 1 (01). С. 6–12.

20. Клейнер Г.Б. Системная экономика – платформа развития современной экономической теории // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2015. Т. 1, № 2 (2). С. 136–143.

21. Вайнан В.А. Основы правового регулирования цифровой экономики. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/26874>

### **The Future of the Russian Tax System: An Updated Forecast**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 20–33.

DOI: 10.17223/19988648/46/2

**Yevgeniy N. Yevstigneev**, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: eennn@mail.ru

**Natalya G. Viktorova**, Peter the Great St. Petersburg Polytechnic University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: viktorova\_ng@spbstu.ru

**Keywords:** tax system, information and telecommunication technologies, digital economy, industrial revolution, smart society, forecasting.

The article continues the materials the authors published a year ago. As a result, it presents an updated and more in-depth insight on the development of the Russian tax system (for the period of 2019–2028). The emphasis is made on the understanding of the importance of information and telecommunication technologies in the modern world and their impact on all social relations. The forecast is substantiated by the analysis of the state of economic thought, the assessment of the current state of affairs in the tax sphere and the global trends. The study is based on a systematic approach, general research methods; it also employs some elements of futurology in determining the long-term prospects of taxation.

### **References**

1. Vishnevskiy, V.P. & Chekina, V.D. (2018) Robot vs. tax inspector or how the fourth industrial revolution will change the tax system: a review of problems and solutions. *Journal of Tax Reform.* 4 (1). pp. 6–26.

2. Pinskaya, M.R. (2018) [The development of international taxation as a response to the challenges of the digital economy]. *Sistemnyy analiz v ekonomike* [System analysis in the economy]. Proceedings of the International Conference. Moscow: Prometey. pp. 459–462. (In Russian).

3. Pekarskaya, A.Yu. (2018) Specific of taxation surveillance in the context of digital economics development. *Belorusskiy ekonomicheskiy zhurnal – Belarusian Economic Journal.* 1 (82). pp. 84–96. (In Russian).

4. Tokaeva, S.K. (2018) Problemy opredeleniya stoimosti i nalogooblozheniya v tsifrovoy ekonomike [Problems of determining value and taxation in the digital economy]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, reshenie.* 5 (10). pp. 139–142.

5. Kolosov, B.V. (2018) [Digital technologies in the system of tax administration]. *Upravlenie razvitiem krupnomasshtabnykh sistem (MLSD'2018)* [Management of Large-Scale Systems Development (MLSD'2018)]. Proceedings of the International Conference. Vol. 1. Moscow: V. A. Trapeznikov Institute of Control Sciences of Russian Academy of Sciences. pp. 209–211. (In Russian).

6. Kerschner, I. & Somare, M. (2017) *Taxation in a Global Digital Economy: Schriftenreihe ISiR Band 107.* Wien: Linde Verlag.

7. Firenze, M. & Leonardi, R. (2017) *The Challenge of the Digital Economy: Markets, Taxation and Appropriate Economic Models.* New York: Palgrave Macmillan.

8. Olatunji, O.C. & Ayodele, K.B. (2017) Impact Of Information Technology On Tax Administration In Southwest Nigeria. *Archives of Business Research*. 5 (9). pp. 139–150.
9. Pētersone, M. & Ketners, K. (2017) Improvement of customs and tax administration ICT system performance. *Research for Rural Development*. 2. pp. 263–269.
10. Evstigneev, E.N. & Viktorova, N.G. (2018) Budushchee rossiyskoy nalogovoy sistemy [The future of the Russian tax system]. *Izvestiya DVFU. Ekonomika i upravlenie – The Bulletin of the Far Eastern Federal University. Economics and Management*. 2. pp. 5–15.
11. Kornai, Ya. (2002) Sistemnaya paradigma [System paradigm]. *Voprosy ekonomiki*. 4. pp. 4–22.
12. Kleyner, G.B. (2014) Smit, Veblen, Vernadskiy, Likhachev: pereklichka kontseptsiy v kontekste sistemnoy paradigmy [Smith, Veblen, Vernadsky, Likhachev: the rollback of concepts in the context of the system paradigm]. *Na puti k grazhdanskomu obshchestvu*. 3 (15). pp. 34–42.
13. Glaz'ev, S. (2017) *Ekonomika budushchego. Est' li u Rossii shans?* [The economy of the future. Does Russia have a chance?]. Moscow: Knizhnyy mir. pp. 553–598.
14. Schwab, K. (2018) *Tekhnologii Chetvertoy promyshlennoy revolyutsii* [The Fourth Industrial Revolution]. Translated from English. Moscow: Eksmo.
15. Balatskiy, E.V. (2012) *Vzaimosvyaz' ekonomiki i upravleniya: preodolenie kognitivnogo razryva* [The relationship of economics and management: bridging the cognitive gap]. [Online] Available from: [http://kapital-rus.ru/articles/article/vzaimosvyaz\\_ekonomiki\\_i\\_upravleniya\\_preodolenie\\_kognitivnogo\\_razryva/](http://kapital-rus.ru/articles/article/vzaimosvyaz_ekonomiki_i_upravleniya_preodolenie_kognitivnogo_razryva/).
16. Lebedev, S.A. (2011) *Filosofiya nauki: terminologicheskiy slovar'* [Philosophy of science: a terminological dictionary]. Moscow: Akademicheskii projekt.
17. I4future.ru. (2016) *Prognoz na 2030 god: 21 tekhnologiya, kotoraya sil'nee vsego izmenit nash mir* [Forecast for 2030: 21 technologies that will most strongly change our world]. [Online] Available from: <http://i4future.ru/2016/12/prognoz-na-2030-god-21-tekhnologii/>.
18. Khel', I. (2017) *10 neveroyatnykh posledstviy razvitiya kvantovykh tekhnologiy* [10 incredible consequences of the development of quantum technology]. [Online] Available from: <https://hi-news.ru/technology/10-everoyatnyx-posledstviy-razvitiya-kvantovyx-tekhnologij.html>.
19. Gorodov, O.A. & Egorova, M.A. (2018) Main trends for enhancing legal regulation of digital economy in Russia. *Pravo i tsifrovaya ekonomika*. 1 (01). pp. 6–12. (In Russian).
20. Kleyner, G.B. (2015) System economy as a development platform for modern economic theory. *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie i pravoye issledovaniya – Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research*. 1:2 (2). pp. 136–143. (In Russian).
21. Vaypan, V.A. (2018) *Osnovy pravovogo regulirovaniya tsifrovoy ekonomiki* [Fundamentals of the legal regulation of the digital economy]. [Online] Available from: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/26874>.

УДК 336.025

DOI: 10.17223/19988648/46/3

**М.А. Троянская**

## **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ ЗА СЧЕТ НАЛОГОВЫХ ИСТОЧНИКОВ: РОССИЙСКИЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ**

*Доходы бюджета – это финансовая основа любой страны, позволяющая ей как минимум выполнить принятые на себя расходные обязательства и как максимум образовать резервные фонды, которые необходимы и способны обеспечить финансовую устойчивость при наступлении кризисных ситуаций. Доходная составляющая бюджета является главным институтом финансового права, функциональная действенность которого находится в зависимости от функционирования различных сфер деятельности страны, которые напрямую не связаны с бюджетом. В России, основываясь на государственном устройстве, формирование бюджетов публично-правовых образований происходит на трех уровнях и соответственно образуются федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, бюджеты муниципальных образований. Каждый из этих бюджетов обладает установленным законом составом доходных источников, однако главная роль в этом составе в большей степени принадлежит налоговым доходам. В статье рассмотрены доходы бюджетов с позиции разнообразных категорий (экономической, финансовой, правовой); отмечено, что налоговые доходы – это основной доходный источник бюджета любого уровня; показана разница в понятиях «разграничение» и «распределение» доходных источников между бюджетами; обобщена информация по российскому и зарубежному опыту по решению вопросов межбюджетного перераспределения налоговых поступлений с целью формирования доходов бюджетов муниципальных образований различных типов. По результатам исследования сделан вывод о невозможности копирования зарубежного опыта для российской практики без учета специфики нашей страны.*

*Ключевые слова: доходы, налоговые доходы, источники налоговых доходов, налоговые источники, формирование доходов местных бюджетов.*

Бюджетная система любой страны, имеющей как унитарное, так и федеративное устройство, в обязательном порядке обладает местным уровнем. Бюджеты муниципальных образований играют существенную роль в социально-экономической жизни государства, являясь финансовой основой местной власти, без которой невозможно полноценное функционирование ни одной демократической страны. За счет ресурсов бюджетов муниципальных образований происходит финансирование обширного спектра государственных расходов, тем самым бюджеты муниципальных образований содействуют в удовлетворении жизненно важных потребностей населения.

Общим вопросам доходов бюджетов посвящены работы Т.П. Лагуновой [1], И.М. Соломко, М.Н. Соломко [2], Н.А. Поветкиной [3], М.А. Троян-

ской [4], В.В. Левиной [5], Т.И. Барашевой [6], А.В. Пенюгаловой, С.В. Шурыгина [7], Н.А. Лытневой, И.И. Соловьева [8], А.П. Киреенко, Е.Н. Орлова [9], С.К. Токаева, Э.И. Хударова [10], Е.Н. Тимушев [11], П.М. Байков, Л.П. Королева [12], Н.И. Малис [13], О.В. Шинкарева [14] в своих трудах проводили исследование вопросов налоговой составляющей доходов местных бюджетов на примере отечественной практики. Научные исследования А.А. Ларичева [15], А.В. Третьяковой [16], Н.В. Покровской [17], Ф.Ш. Абдулманаповой [18] посвящены рассмотрению зарубежного опыта формирования доходов бюджетов местного уровня за счет налоговых поступлений.

Однако в рассмотренных работах не приводится сравнительное сопоставление российской и зарубежной практики, что немаловажно с позиции учета положительного опыта в отечественной практике межбюджетного перераспределения налоговых поступлений.

Цель представленной статьи заключается в исследовании российского и зарубежного опыта теоретических вопросов формирования доходов местных бюджетов за счет налоговых источников.

Существенной задачей экономического развития Российской Федерации в современных условиях является формирование эффективной бюджетной системы, которая сконцентрирована на стимулировании экономики и сокращении социального неравенства среди граждан. Разделение налоговых полномочий и ответственности между структурами публично-правовых образований разного уровня находит выражение в налоговом федерализме, причем регулирование доходов от налогов и сборов между Федерацией и ее регионами, а также формирование доходной составляющей бюджета любого уровня, в частности и местного, зависят во многом от его организации.

Доходы бюджетов – это часть доходов государства, которая централизуется в бюджетах различных уровней. Доходы бюджета можно охарактеризовать с позиции разнообразных категорий:

- экономическая – доходы обладают двойственной природой: финансовой и правовой;

- финансовая – это денежные отношения, которые возникают у государства с хозяйствующими субъектами и гражданами в ходе формирования бюджетного фонда страны. С этой точки зрения доходы бюджета являются абстрактным понятием;

- правовая – это финансовая база деятельности страны, а также средство перераспределения денежных потоков в масштабах общества в пользу той или иной совокупности граждан, видов экономической деятельности и территорий. С этой позиции доходы бюджета – это элемент государственного регулирования.

В общем можно отметить, что доходы бюджета являются частью централизованных финансовых средств страны, которые необходимы для выполнения ею своих функций и выражают экономические отношения, появляющиеся в процессе образования фондов денежных средств, поступают органам власти для распоряжения ими.

Отметим, что понятие «доходы бюджета» законодательно определено в ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации, где под ними понимаются денежные средства, поступающие в доходы бюджета, за исключением средств, которые являются источниками финансирования бюджетного дефицита.

С целью более детального осмысления сущности доходов как основы, обеспечивающей финансовую устойчивость государства, нужно выделить их признаки: достаточности; постоянства (регулярности) поступления; предсказуемости (прогнозируемости, плановости) и справедливости.

Правовая база, которая закрепляет виды доходов бюджетов, достаточно широка и находится в постоянном развитии. Так, Бюджетным кодексом РФ зафиксирован перечень видов доходных источников; в Налоговом кодексе РФ отражен перечень налогов и платежей, которые приравнены к ним; отраслевое законодательство закрепляет за бюджетами неналоговые доходы.

Основное место в доходах бюджета любого уровня власти занимают поступления от налогов и сборов. Налоговые доходы бюджета – это установленные законодательством налоги и сборы, а также возникшие в связи с их уплатой пени и штрафы. Налоговые доходы, в отличие от других доходов бюджетов, обладают признаками: обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности, денежного характера и публичного предназначения.

В современной экономике налог обладает законодательно установленным содержанием, основанным на достижениях правовой науки и практики, и в наибольшей мере учитывает взаимодействие между частными и публичными имущественными интересами.

Налоги – это эффективный финансовый регулятор государства, посредством которого стимулируется финансово-хозяйственная деятельность субъектов экономики, поощряется потребление, трудовая деятельность, инвестиции.

В современной ситуации усиливается роль налогов в связи с осуществлением перераспределительной функции. Экономические интересы публично-правовых образований разных уровней власти могут быть приведены в соответствие и воплощены в жизнь только при имеющихся научно обоснованных межбюджетных и налоговых взаимоотношениях.

Низшим и самым близким к гражданам уровнем власти является муниципальное управление, которое обладает определенной самостоятельностью при решении вопросов местного значения. Местные органы власти должны иметь в своем распоряжении достаточные для выполнения законодательно закрепленных полномочий ресурсы: муниципальную собственность, средства местного бюджета и т.д. В то же время вопрос финансового обеспечения является одним из самых острых для муниципального управления, поскольку финансовые ресурсы, которые имеются в распоряжении местных органов власти, не всегда соразмерны объемам реализуемых ими полномочий.

В Европейской хартии местного самоуправления, которая ратифицирована Российской Федерацией, отражено, что финансовые ресурсы местных органов власти должны находиться в соответствии с их полномочиями, определяемыми законодательными актами, а процедуры по финансовому выравниванию не должны выступать ограничением свободы в выборе мероприятий органами муниципальной власти для реализации своей политики. Анализ практики образования и исполнения бюджетов органов местного самоуправления в РФ свидетельствует о том, что указанных принципов придерживаются не всегда [1, с. 75].

В нашем государстве на протяжении долгих лет одной из важных проблем сохранения России как единой целой страны является вопрос, связанный с бюджетным федерализмом, т.е. проблема разграничения доходов между публично-правовыми образованиями разных уровней бюджетной системы. В данный момент времени в российском законодательстве проведены значительные различия в понятиях «разграничение» и «распределение» доходных источников между бюджетами.

Разграничение доходов заключается в полном или частичном законодательном закреплении федеральными органами государственной власти на неизменной основе за бюджетами всех уровней бюджетной системы соответствующих видов доходных источников.

Под распределением доходов понимается передача органами публично-правовых образований разных уровней власти доходов, закрепленных за их бюджетами, в другие бюджеты бюджетной системы РФ в соответствии с нормативами отчислений, которые устанавливаются на постоянной основе или на очередной финансовый год.

При разграничении доходов между бюджетами всех уровней бюджетной системы России предусмотрены следующие положения:

- по федеральным налогам и сборам, а также налогам, уплачиваемым по специальным налоговым режимам, установлено их полное или частичное закрепление за бюджетами соответствующих публично-правовых образований;
- для региональных налогов предусмотрено полное закрепление за бюджетами субъектов Федерации;
- по местным налогам и сборам установлено полное закрепление за бюджетами тех территорий, на которых они взимаются; по местным налогам, взимаемым на межселенных территориях, – за бюджетами муниципальных районов;
- для неналоговых доходов предусмотрено полное или частичное закрепление за бюджетами публично-правовых образований разных уровней власти.

Имеющиеся проблемы бюджетного федерализма сказываются и на вопросах финансирования расходных обязательств бюджетов муниципальных образований. Истинное положение дел заключается в делегировании, которое связано с делегированием субъектами Российской Федерации значительного числа обязательств на муниципальный уровень, высокий уро-

вень вовлеченности местных органов власти в то, чтобы были воплощены в жизнь приоритетные национальные проекты, федеральные целевые программы, региональные программы и проекты, которые существенно воздействуют на социально-экономические аспекты развития муниципальных территорий и их дифференциацию. Образовавшееся данным образом напряженное состояние бюджетов муниципальных образований отражает необходимость действенного укрепления доходной части и увеличения финансово-экономического потенциала муниципальных территорий.

В данный момент времени на основании положений Бюджетного кодекса РФ собственные доходы местных бюджетов складываются из совокупности: местных налогов; налоговых и неналоговых доходов, зачисляемых в бюджеты разных уровней власти на основании бюджетного и налогового законодательства; доходов, полученных бюджетами в качестве безвозмездных поступлений, исключая субвенции.

Как известно, в соответствии со ст. 15 Налогового кодекса РФ, местными налогами в России считаются земельный налог, налог на имущество физических лиц и торговый сбор. Ставки местных налогов, дополнительные виды льгот отдельным категориям налогоплательщиков в рамках, которые определены законодательством, устанавливаются самостоятельно органами местного самоуправления. Помимо этого, муниципальная власть обладает полномочиями по принятию мер, дающих возможность расширить свой налоговый потенциал. В структуре налоговых поступлений в доходах муниципальных бюджетов доля местных налогов незначительна, а доминирующими доходами являются отчисления от федеральных и региональных налогов и сборов.

В доходы бюджетов поселений и городских округов поступают местные налоги. У бюджетов муниципальных районов вообще отсутствуют в распоряжении собственные налоги. Земельный налог и налог на имущество физических лиц, которые собираются с межселенных территорий, подлежат зачислению в бюджеты муниципальных районов. В целом доля поступлений в местных бюджетах, образуемая за счет местных налогов, является незначительной.

В Бюджетном кодексе РФ в главе 9 прописаны налоговые доходы муниципальных образований различных типов, где присутствуют и местные налоги, и нормативы отчислений от федеральных и региональных налогов (табл. 1).

Необходимо упомянуть, что государственная пошлина за совершаемые определенные юридически значимые действия тоже входит в состав налоговых доходов местных бюджетов.

В настоящее время в Российской Федерации централизация стабильных и наиболее легко проверяемых налогов (акцизы, НДС, налог на прибыль организаций, НДСПИ, транспортный налог) наблюдается в федеральном и региональных бюджетах. По этой причине у местных бюджетов пропадает интерес к наращиванию налоговой базы. Показатели приведенной табл. 1 свидетельствуют о том, что большинство бюджетов местного уровня обра-

зует свою доходную составляющую посредством нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов, а не за счет налогов, относящихся к категории «собственные источники». В этой связи муниципальные органы власти, в большинстве случаев, не обладают информацией о финансовой базе, которой они смогут располагать не только в отдаленной перспективе, но и в самое ближайшее время. Поэтому можно констатировать, что муниципальные образования не обладают стабильными финансовыми ресурсами, обеспечивающими социально-экономическое развитие.

**Таблица 1. Налоговые доходы муниципальных образований различных типов, %**

Налог	Тип муниципального образования			
	Городское поселение	Муниципальный район	Сельское поселение	Городской округ
Земельный налог	100	Подлежащий взиманию на межселенных местностях – 100	100	100
Налог на имущество физических лиц	100	Подлежащий взиманию на межселенных местностях – 100	100	100
НДФЛ	10	Подлежащий взиманию на территориях: городского поселения – 5; сельского поселения – 13; межселенного участка – 15	2	15
ЕНВД	–	100	–	100
Налог, взимаемый в связи с применением ПСН	–	100	–	100
ЕСХН	50	Подлежащий взиманию на территориях: городского поселения – 50; сельского поселения – 70; межселенного участка – 100	30	100

*Источник:* составлено автором по Бюджетному кодексу РФ.

Что касается зарубежного опыта формирования доходной части бюджетов местного уровня за счет налоговых поступлений, то можно отметить, что их налоговые системы основываются на четырех основных схемах перераспределения налоговых источников между бюджетами:

– во-первых, «децентрализованная» (независимое назначение своих ставок в регионах и на местном уровне, что приводит к появлению дифференцированных ставок по стране (Канада, США, Швейцария)). К примеру, в США основные виды налогов используются параллельно, так, граждане уплачивают три подоходных налога – федерального, штатного и местного уровня;

– во-вторых, установление отчислений от единой ставки, которые регулируются центральным уровнем власти (Япония). Данный порядок осуществляет реализацию любой желательной степени централизации налого-

вых поступлений при отсутствии дополнительных обременений: установление общей налоговой ставки, которая впоследствии подлежит централизованному делению по единым нормативам, при этом доля поступлений передается также в региональные и местные бюджеты. К примеру, в Японии подоходный налог между бюджетами распределяется в следующей пропорции (при использовании максимальной величины налоговой ставки – 66%): 50% / 4% / 12% (центр / префектура / муниципалитет). Следовательно, большая часть доходов остается в центральном бюджете, что неслучайно, поскольку выравнивать бюджетную обеспеченность необходимо из-за неравномерности территориальных условий;

– в-третьих, «централизованная» (аккумуляция всего дохода в центральном бюджете для последующего перераспределения (Франция));

– в-четвертых, горизонтальное, «добюджетное» выравнивание (Германия). Содержание данного подхода в том, что сначала происходит сбор доходов на особых счетах (налоговых или межбюджетных), а после они подлежат перераспределению в бюджеты территорий по законодательно закреплённой формуле (например, пропорционально численности населения). Достоинством подхода является распределение налоговых доходов в соответствии с налоговым законодательством, которое изменяется реже по сравнению с бюджетным, что позволяет сохранить стимулы к администрированию собственных доходов территорий. В Германии параллельно вертикальному выравниванию, обеспечивающему распределение доходных источников между административными образованиями разных уровней власти, предусматривается также и горизонтальное перераспределение доходных поступлений между сравнительно сильными и слабыми с финансовой стороны федеральными землями.

В России главным бюджетообразующим доходом муниципальных бюджетов служит налог на доходы физических лиц. Аналогично нашей стране НДФЛ является одним из основных налоговых источников бюджетных поступлений и в зарубежных странах. Проведем анализ методов распределения поступлений от этого налога, применяемых в различных государствах мира. Результаты анализа отражены в табл. 2.

В 3 из 5 рассмотренных государств (Австралия, Германия, Индия) федеральными законодательными актами подлежат установлению ставки и налоговая база. В 3 государствах (Канада, США, Швейцария) разными уровнями власти используется одна и та же налоговая база, причем в 2 государствах из этих 3 (в Канаде и Швейцарии) применяются также и долевые отчисления по налогу.

В 4 государствах (из 5 рассмотренных) часть поступлений от федерального подоходного налога так или иначе подлежит перераспределению в бюджеты нижестоящего уровня. Единственное государство, где отмеченное не происходит, – это США.

Многие страны, где федеральные и региональные органы власти совместно используют налоговую базу, предоставляют регионам значитель-

ную самостоятельность по установлению налоговой ставки, а порой и вычетов из налоговой базы.

**Таблица 2. Порядок распределения поступлений от подоходного налога с граждан между уровнями бюджетов в зарубежных государствах [19]**

Государство	Порядок распределения	Примечание
Австралия	Перераспределение поступлений	Определение базы и ставки происходит в федеральном законодательстве. Часть поступлений аккумулируется в фонде, распределение средств которого между бюджетами нижестоящих уровней происходит по установленной формуле
Германия		База и ставка определяются федеральным правительством, им же определяются и размеры нормативов отчислений. Налог в установленной бюджетной пропорции зачисляется в федеральный, региональный и местные бюджеты
Индия		Доля поступлений от федерального подоходного налога подлежит перераспределению между регионами с использованием промежуточного фонда трансфертов с учетом установленной формулы. Перераспределение средств происходит на федеральном уровне в процентной доле от подоходного налога и закрепляется на срок 5 лет
США	Совместное использование базы	Федеральное правительство устанавливает базу, а штатам и местным властям предоставлено право по установлению собственных льгот и правил. Установление ставок штатами и муниципалитетами происходит на основании их собственного выбора
Швейцария	Перераспределение поступлений. Совместное использование базы	30 % поступлений от федерального подоходного налога аккумулируется в фонде трансфертов, перераспределение средств которого между регионами происходит с использованием формулы соразмерно объему администрируемой части федерального подоходного налога конкретным регионом. Федеральный уровень определяет базу, но кантоны обладают правом по предоставлению собственных льгот. Установление ставок происходит кантонами

Проведя анализ используемых систем по распределению подоходного налога с физических лиц между бюджетами разных уровней, нужно отметить, что лишь в Германии действует система, которая аналогична российской, когда используется только единственный критерий распределения поступлений от подоходного налога между территориями – место фактического администрирования этих доходов. Аналогичный критерий применяется также в Канаде и Швейцарии, в то же время там он не единственный критерий [19].

С позиции большинства исследователей в решении вопросов межбюджетного перераспределения налоговых поступлений такие страны, как

США и Германия, проявляют себя наиболее опытными и развитыми. Существующий налоговый механизм в США снабжает доходными источниками бюджеты всех уровней власти. По сравнению с другими федеративными государствами в США проблемы уравнивания территориального распределения бюджетных ресурсов разрешаются посредством четкого разделения полномочий в бюджетно-налоговой сфере между федеральным правительством, властями штатов и местными органами. В Германии налоговый федерализм выстроен на основе максимального учета интересов территорий и подразумевает уравнивание полномочий в сфере налогообложения между центром и его регионами и равенство всех нижестоящих бюджетов государства по отношению к государственному бюджету.

Во многих зарубежных государствах бюджетное выравнивание осуществляется как вертикальным (между различными уровнями власти), так и горизонтальным (между органами власти одного уровня) способом. Повсеместно вопросы определения размеров межбюджетной поддержки – это политически сложная и острая проблема, решаемая с учетом политического компромисса между стремлением в достижении установленного уровня и качества бюджетных услуг на всей территории государства и приемлемым в обществе минимальным обеспечением потребностей в расходах. В мировой практике используются две системы при разделении межбюджетных трансфертов: централизованная (создаваемая на более высоком уровне власти) и децентрализованная (создаваемая на том же бюджетном уровне) [20].

Обзор зарубежной практики образования доходов свидетельствует, что налоговый федерализм в разных странах разнороден и в большей степени зависит от избранного экономического курса и действующей налоговой политики. Важный элемент истинной финансовой самостоятельности субфедеральных властей – это такое распределение доходных источников между уровнями власти, при котором территории могли бы покрывать свои расходные обязательства за счет собственных финансовых ресурсов.

Подводя итог, еще раз отметим, что доходы бюджета – это финансовая основа любой страны, позволяющая ей как минимум выполнить принятые на себя расходные обязательства и как максимум, образовать резервные фонды, которые необходимы, чтобы обеспечить финансовую устойчивость при наступлении кризисных ситуаций. В России первое место в доходах бюджетов принадлежит налоговым поступлениям. Бюджет муниципального образования является более близким к гражданам и их проблемам, результат этого проявляется в наличии существенного круга полномочий у местных властей. Такое положение местного самоуправления должно быть обеспечено высокой финансовой самостоятельностью за счет собственных налоговых доходов. В то же время в отечественной практике имеется противоположная тенденция: значительная часть бюджетов российских муниципальных образований формирует свою доходную составляющую за счет установленных нормативов отчислений от федеральных налогов и сборов. Поэтому можно отметить, что муниципальные образования не обладают стабильными финансовыми ресурсами, обеспечивающими социально-

экономическое развитие. Что касается зарубежного опыта в рассматриваемом вопросе, то там используются 4 схемы распределения доходных источников между различными уровнями бюджетов. Применить опыт распределения бюджетных источников какого-либо государства в Российской Федерации в чистом виде невозможно, поскольку имеется значительная дифференциация между публично-правовыми образованиями разных уровней власти в расчете на душу населения как в доходных показателях, так и в расходных. В этой связи любая система или их совокупность подлежит адаптации к специфике нашей страны.

### Литература

1. Лагунова Т.П. О доходах местных бюджетов // Вестник ИжГТУ им. М.Т. Калашникова. 2014. № 3 (63). С. 75–77.
2. Соломко И.М., Соломко М.Н. Регулирование доходов местных бюджетов: теоретические и практические аспекты // Экономика и предпринимательство. 2014. № 4-2 (45-2). С. 328–333.
3. Поветкина Н.А. Роль и значение доходов бюджета // Финансовое право. 2015. № 6. С. 15–21.
4. Троянская М.А. Совершенствование налогового администрирования как резерва роста доходов бюджета // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6, № 2 (19). С. 274–278.
5. Левина В.В. Актуальные проблемы формирования доходов местных бюджетов // Финансовый бизнес. 2016. № 4 (183). С. 22–29.
6. Барашева Т.И. О работе органов управления по активизации процесса мобилизации доходов бюджета Мурманской области // Финансовый бизнес. 2018. № 1 (192). С. 22–26.
7. Пенюгалова А.В., Шурыгин С.В. Структура местного бюджета и его доходов в Российской Федерации: анализ и пути совершенствования // Экономика и предпринимательство. 2018. № 1 (90). С. 289–292.
8. Лытнева Н.А., Соловьев И.И. Анализ состава и структуры доходов бюджета муниципального образования «Город Орел» // Вестник ОрелГИЭТ. 2017. № 1 (39). С. 75–80.
9. Киреенко А.П., Орлова Е.Н. Повышение доходного потенциала местных бюджетов на основе закрепления дополнительных налоговых доходов // Baikal Research Journal. 2017. Т. 8, № 4. С. 14.
10. Токаева С.К., Хударова Э.И. Особенности формирования налоговых доходов местных бюджетов РФ на современном этапе // Экономика и предпринимательство. 2017. № 4-2 (81-2). С. 276–278.
11. Тимушев Е.Н. Налоговые доходы местных бюджетов и вопросы их распределения (на примере Республики Коми) // Финансы и кредит. 2016. № 17 (689). С. 40–52.
12. Байков П.М., Королева Л.П. Налоговые доходы бюджетов городских округов – столиц Финно-Угорских автономий Приволжского федерального округа РФ: анализ и предложения по расширению // Налоги и налогообложение. 2014. № 6. С. 604–613.
13. Малис Н.И. Налоговые доходы региональных бюджетов: проблемы и перспективы // Финансы. 2018. № 1. С. 11–15.
14. Шинкарева О.В. Роль местных налогов в доходах бюджетов муниципальных образований // Вестник Московского городского педагогического университета. Серия «Экономика». 2017. № 2 (12). С. 46–53.
15. Ларичев А.А. Налоговые источники доходов местных бюджетов в Канаде // Государственная власть и местное самоуправление. 2017. № 6. С. 60–64.

16. Третьякова А.В. Зарубежный опыт формирования доходов местных бюджетов // Вестник Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова. 2018. № 2 (98). С. 208–220.

17. Покровская Н.В. Налоги в доходах местных бюджетов стран ОЭСР // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 33–37.

18. Абдулманапова Ф.Ш. Особенности прямых налогов как источника дохода в бюджет в зарубежных странах // Экономика и предпринимательство. 2018. № 5 (94). С. 259–261.

19. Петрова Е.В. О проблемах распределения налога на доходы физических лиц между бюджетами разных уровней. Анализ зарубежного опыта // Успехи современного естествознания. 2007. № 9. С. 101–105.

20. Симаева И.К., Саранцева Е.Г. Анализ зарубежного опыта формирования доходов бюджетов и возможности его использования в российской практике // Системное управление : электронное периодическое научное издание. 2010. № 4.

### **Theoretical Issues of Local Budgets' Revenue Formation at the Expense of Tax Sources: Russian and Foreign Experience**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 34–45.

DOI: 10.17223/19988648/46/3

**Maria A. Troyanskaya**, Orenburg State University (Orenburg, Russian Federation). E-mail: m\_troyanskaya@mail.ru

**Keywords:** revenue, tax revenue, sources of tax revenue, tax sources, formation of local budgets' revenue.

The budget's revenue is the financial backbone of any country that allows it at least to meet the undertaken expenditure commitments and at most to create reserve funds that are required and able to provide financial stability upon the occurrence of crisis situations. The revenue component of the budget is the main institution of financial law. The functional effectiveness of this law depends on the functioning of the various spheres of the country's activities which are not directly related to the budget. In Russia, based on the state structure, the formation of budgets of public legal entities takes place at three levels, and, accordingly, the federal budget, budgets of subjects of the Russian Federation, budgets of municipalities are formed. Each of these budgets has a statutory composition of revenue sources, but the main role in this composition belongs largely to tax revenues. The article deals with budget revenues in terms of various categories (economic, financial, legal). It is noted that tax revenues are the main source of income of budgets of any level. The difference in the concepts of "differentiation" and "distribution" of income sources between budgets is shown. The information on the Russian and foreign experience in the solution of issues of inter-budgetary redistribution of tax revenues for the purpose of formation of income of budgets of municipalities of various types is generalized. According to the results of the study, it is concluded that the copying of foreign experience in the Russian practice without regard to the specifics of the country is impossible.

### **References**

1. Lagunova, T.P. (2014) About income of local budgets. *Vestnik IzhGTU im. M.T. Kalashnikova – Bulletin of Kalashnikov ISTU.* 3 (63). pp. 75–77.

2. Solomko, I.M. & Solomko, M.N. (2014) Local budget incomes regulation: theoretical and practical aspects. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship.* 4-2 (45-2). pp. 328–333. (In Russian).

3. Povetkina, N.A. (2015) Rol' i znachenie dokhodov byudzheta [The role and importance of budget revenues]. *Finansovoe pravo.* 6. pp. 15–21.

4. Troyanskaya, M.A. (2017) Improvement of tax administration as a reserve for the growth of budget revenue. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie.* 6:2 (19). pp. 274–278. (In Russian).

5. Levina, V.V. (2016) Aktual'nye problemy formirovaniya dokhodov mestnykh byudzhetrov [Topical problems of local budget revenue generation]. *Finansovyy biznes*. 4 (183), pp. 22–29.
6. Barasheva, T.I. (2018) O rabote organov upravleniya po aktivizatsii protsessa mobilizatsii dokhodov byudzheta Murmanskoy oblasti [On the work of governing bodies to enhance the mobilizing of budget revenues in Murmansk Oblast]. *Finansovyy biznes*. 1 (192), pp. 22–26.
7. Penyugalova, A.V. & Shurygin, S.V. (2018) Structure of the local budget and its revenues in the Russian Federation: analysis and ways of improvement. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship*. 1 (90), pp. 289–292. (In Russian).
8. Lytneva, N.A. & Solov'ev, I.I. (2017) Analysis of incomes composition and structure of Oryol municipality budget. *Vestnik OrelGIET – OrelSIET Bulletin*. 1 (39), pp. 75–80. (In Russian).
9. Kireenko, A.P. & Orlova, E.N. (2017) Increasing the Revenue Potential of the Local Budgets Through the Attachment of Additional Tax Revenues. *Baikal Research Journal*. 8 (4). (In Russian). DOI: 10.17150/2411-6262.2017.8(4).14
10. Tokaeva, S.K. & Khudarova, E.I. (2017) Analysis of the impact of tax incentives on the dynamics of real incomes of the Russian population. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship*. 4-2 (81-2), pp. 276–278. (In Russian).
11. Timushev, E.N. (2016) Tax revenues of local budgets and their distribution: Evidence from the Komi Republic. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 17 (689), pp. 40–52. (In Russian).
12. Baykov, P.M. & Koroleva, L.P. (2014) Nalogovye dokhody byudzhetrov gorodskikh okrugov – stolits Finno-Ugorskikh avtonomiy Privolzhskogo federal'nogo okruga RF: analiz i predlozheniya po rasshireniyu [Tax revenues of budgets of urban districts – capitals of the Finno-Ugric autonomies of the Volga Federal District of the Russian Federation: analysis and proposals for expansion]. *Nalogi i nalogooblozhenie – Taxes and Taxation*. 6, pp. 604–613.
13. Malis, N.I. (2018) Tax revenues of regional budgets: problems and prospects. *Finansy – Finance*. 1, pp. 11–15. (In Russian).
14. Shinkareva, O.V. (2017) Role of the local taxes in the revenues of budgets of municipalities. *Vestnik Moskovskogo gorodskogo pedagogicheskogo universiteta. Seriya "Ekonomika" – Vestnik Moscow City University. Series Economics*. 2 (12), pp. 46–53. (In Russian).
15. Larichev, A.A. (2017) Nalogovye istochniki dokhodov mestnykh byudzhetrov v Kanade [Tax sources of local budget revenues in Canada]. *Gosudarstvennaya vlast' i mestnoe samoupravlenie – State Power and Local Self-Government*. 6, pp. 60–64.
16. Tret'yakova, A.V. (2018) Overseas experience of forming incomes of local budgets. *Vestnik Rossiyskogo ekonomicheskogo universiteta im. G.V. Plekhanova – Vestnik of the Plekhanov Russian University of Economics*. 2 (98), pp. 208–220. (In Russian). DOI: 10.21686/2413-2829-2018-2-208-220
17. Pokrovskaya, N.V. (2014) Nalogi v dokhodakh mestnykh byudzhetrov stran OESR [Taxes in the income of local budgets of OECD countries]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 3, pp. 33–37.
18. Abdulmanapova, F.Sh. (2018) Features of direct taxes as a source of income to the budget in foreign countries. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship*. 5 (94), pp. 259–261. (In Russian).
19. Petrova, E.V. (2007) O problemakh raspredeleniya naloga na dokhody fizicheskikh lits mezhdru byudzhetaami raznykh urovney. Analiz zarubezhnogo opyta [On the problems of distribution of personal income tax between budgets of different levels. Analysis of foreign experience]. *Uspekhi sovremennogo estestvoznaniya – Advances in Current Natural Sciences*. 9, pp. 101–105.
20. Simaeva, I.K. & Sarantseva, E.G. (2010) Analiz zarubezhnogo opyta formirovaniya dokhodov byudzhetrov i vozmozhnosti ego ispol'zovaniya v rossiyskoy praktike [Analysis of foreign experience in budget revenue generation and the possibility of its use in Russian practice]. *Sistemnoe upravlenie*. 4.

УДК 001.1

DOI: 10.17223/19988648/46/4

**А.П. Киреенко, Е.Н. Невзорова**

## **КАРТА НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ В СФЕРЕ ТЕНЕВОЙ ЭКОНОМИКИ И УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ<sup>1</sup>**

*Статья посвящена изучению теневой экономики и уклонения от уплаты налогов как сфер научного знания. Задачами исследования является определение сходства и отличия в изучении теневой экономики и уклонения от уплаты налогов, а также выявление особенности в изучении теневой экономики и уклонения от уплаты налогов в России и зарубежных странах. Для решения поставленных задач проведено сравнение наборов данных русскоязычных и англоязычных научных публикаций библиометрическими методами. Эмпирической базой исследования являются научные публикации, содержащие словосочетания «теневая экономика» и «уклонение от уплаты налогов», размещенные в онлайн-архивах Elibrary, RePEc и SSRN. Для анализа текстов использована программа QDA Miner v.5.0 с модулем WordStat v.7.1.7. Выявлено, что в структуре исследований теневой экономики в России значительное место занимает описательный анализ явления, а в структуре англоязычных публикации оценка масштабов и роль государства. Отмечена недостаточная изученность методологических аспектов уклонения от уплаты налогов в российской литературе. Выявлены перспективные направления научных исследований в сфере теневой экономики – роль государства; в сфере уклонения от уплаты налогов – методологические вопросы; институциональная среда; социально-демографические и морально-этические аспекты уклонения.*

*Ключевые слова: теневая экономика, уклонение от уплаты налогов, библиометрия, карта научных исследований.*

### **Введение**

Исходя из определения теневого производства, принятого ОЭСР, МВФ, МОТ и международным статистическим комитетом СНГ как видов деятельности, «которые являются производственными и законными, но намеренно скрываются от органов государственной власти в целях уклонения от уплаты налогов или следования законодательным нормам» [1, с. 12], может показаться, что уклонение от уплаты налогов всегда сопутствует теневой экономике. Но взаимосвязь между данными явлениями не столь однозначна. Уклонение от уплаты налогов возникает не только в сфере скрытой экономической деятельности, но и в сфере учитываемой экономической деятельности. И наоборот, нелегальная деятельность не рассматри-

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научно-исследовательского проекта № 19-010-00365А «Теневая экономика и ее отраслевые особенности как фактор, сдерживающий технологическое развитие».

вается как уклонение от уплаты налогов, так как доходы от запрещенных законом видов деятельности не могут и не должны облагаться налогами.

Целью исследования является анализ особенностей теневой экономики и уклонения от уплаты налогов как областей научного знания. В качестве гипотезы исследования выдвигается предположение, что в научных публикациях теневая экономика и уклонение от уплаты налогов будут отражаться как связанные между собой, но самостоятельные явления. Также мы предполагаем, что изучение этих явлений имеет национальную специфику, которую можно выявить на основе библиометрического анализа.

В исследовании выдвигаются два вопроса:

- в чем сходство и отличие в изучении теневой экономики и уклонения от уплаты налогов;
- существуют ли особенности в изучении данных явлений в России и зарубежных странах.

Для ответа на поставленные вопросы проведено сравнение наборов данных русскоязычных и англоязычных научных публикаций. Для выявления характеристик областей исследования как сферы научного знания использованы методы библиометрии.

Работа построена следующим образом. В первой части рассматриваются теоретические основы взаимосвязи теневой экономики и уклонения от уплаты налогов. Во второй части приведены сведения об эмпирической базе и методике исследования. В третьей части представлены результаты библиометрического анализа русскоязычной и англоязычной литературы, посвященной теневой экономике и уклонению от уплаты налогов. В заключительной части сформулированы выводы по результатам анализа.

## **1. Теоретические основы взаимосвязи теневой экономики и уклонения от уплаты налогов**

Взаимосвязь теневой экономики и налогообложения отмечают многие авторы. У этой взаимосвязи много аспектов: проблемы налогового бремени [2, т. 25, с. 482], его распределения и восприятия справедливости [3, т. 1, с. 93–94]; взаимоотношения с налоговыми органами [4, т. 1, с. 12–19]. Однако, несмотря на то, что теневая экономика и уклонение от уплаты налогов имеют много общего, отождествлять эти явления нельзя.

В научной литературе, посвященной теневой экономике, можно выделить три основных подхода к ее определению:

- юридический подход (теневой является деятельность, проводимая в нарушение закона);
- статистический подход (теневой является деятельность, которая должна быть, но не отражена в официальной статистике);
- фискальный подход (теневой является деятельность, которая нарушает налоговое законодательство).

Сторонники первого подхода как в России, так и за рубежом при определении теневой экономики делают акцент на правовых признаках, трак-

туют теневую экономику как совокупность противоправных и неучтенных, нерегламентированных (отличающихся от зафиксированных в нормативных документах и правилах) видов деятельности. Например, В.О. Исправников определяет теневую экономику как «уклад экономических отношений, который складывается в обществе вопреки законам, правовым нормам, формальным правилам хозяйственной жизни, т.е. находится вне рамок правового поля» [5, с. 20]. Аналогичное определение можно найти и в зарубежных описаниях теневой экономики как части экономической деятельности, которая идет прежде всего незарегистрированной по причинам, связанным с преступной деятельностью [6, т. 28, с. 714].

При таком подходе различные авторы акцентируют внимание на таком аспекте, как наличие либо отсутствие закона, регулирующего какую-либо деятельность. В случае существования закона рассматривается деятельность «вопреки» закону, а в случае отсутствия закона – деятельность «вне» закона, т.е. деятельность, не регулируемая государственными институтами [7, т. 5, с. 128]. Если закон существует, далее классификация производится с позиции того, что именно является незаконным – продукция или процедура ее производства [8, с. 66–70].

С точки зрения данного подхода уклонение от уплаты налогов всегда будет являться частью теневой экономики, так как уклонение – это нарушение закона.

Сторонники второй точки зрения акцентируют внимание на сознательном характере сокрытия теневой деятельности, определяя ее как:

- незарегистрированную экономическую деятельность [9, т. 75, с. 114];
- деятельность вне рамок общественных и частных установлений [10, т. 9, с. 628];
- производство, намеренно скрытое от государственной власти [11, т. 43, с. 472].

Отдельные способы уклонения от уплаты налогов не будут относиться к теневой деятельности с точки зрения данного подхода, а некоторые, наоборот, будут являться теневыми, но не связанными с уклонением от уплаты налогов. Так, сокрытие налогов возникает не только в сфере скрытой, но и в сфере учитываемой экономической деятельности. При этом статистически учитываемые доходы могут быть больше реальных доходов, так как в некоторых схемах уклонение происходит с помощью создания фиктивных документов, без реального перемещения товаров, работ и услуг. В то же время часть неформальной деятельности, которая не облагается налогами, рассматривается как скрытая, относящаяся к теневой экономике (например, доходы личных подсобных хозяйств, сбор дикоросов).

Третий подход акцентирует внимание на теневой экономике как деятельности, скрываемой от налогов, определяя ее как:

- все виды экономической деятельности, которые, как правило, облагаются налогом, но не были бы доведены до сведения налоговых органов [12, т. 38, с. 78];

– все виды экономической деятельности, при которой производятся законные товары и услуги, но сама деятельность сознательно скрывается от властей, как правило, для получения финансовой выгоды (например, уклонение от уплаты налогов, несоблюдение определенных правил и стандартов) [13, т. 45, с. 31];

– все необъявленные, недодекларированные, неизмеренные и недо-регистрированные сделки, чтобы избежать бремени налогов или обойти правила, незаконные сделки, связанные с преступностью и коррупцией, и законная, но нерыночная деятельность [14, т. 60, с. 1070].

Данный подход не позволяет включить в теневой сектор нелегальную экономическую деятельность. Доходы в этой сфере формируются запрещенными видами деятельности, которых просто не должно быть с точки зрения налогообложения. Хотя в литературе часто приводится пример осуждения гангстеров в США за неуплату налогов, а в некоторых российских городах осуществляются попытки привлечь проституток к уплате ЕНВД под видом горничных; по нашему мнению, налогообложение доходов являет собой признание законности полученных доходов. Поэтому данная сфера неформальной экономики не может и не должна обеспечивать поступления в государственный бюджет и соответственно нелегальная деятельность не рассматривается как уклонение от уплаты налогов.

Таким образом, теневая экономика и уклонения от уплаты налогов как области научного знания пересекаются, но имеют определенные отличия. Наша задача – выявить, как эти отличия представлены в современных российских и зарубежных научных исследованиях.

## 2. Эмпирическая база и методика исследования

В целях проведения анализа нами был произведен отбор работ, размещенных в репозиториях (онлайновых архивах) научных исследований.

Русскоязычный источник, использованный в качестве базы для анализа – Elibrary (крупнейшая в РФ электронная библиотека научных публикаций, интегрированная с Российским индексом научного цитирования (РИНЦ) – бесплатным общедоступным инструментом измерения публикационной активности ученых и организаций). В настоящее время пользователям eLIBRARY.RU доступны рефераты и полные тексты свыше 26 млн научных работ, в т.ч. электронные версии более 5 300 российских научно-технических журналов. Общее число зарегистрированных институциональных пользователей (организаций) – более 2 800. В системе зарегистрированы 1,7 млн индивидуальных пользователей из 125 стран мира<sup>1</sup>.

Для анализа также использовались два англоязычных источника: RePEc и SSRN (как крупнейшие репозитории в области экономики и иных общественных наук).

---

<sup>1</sup> URL: [http://elibrary.ru/elibrary\\_about.asp](http://elibrary.ru/elibrary_about.asp)

Research Papers in Economics (RePEc) – крупнейшая децентрализованная база данных рабочих документов, журнальных статей и программных компонентов. К настоящему моменту в эту базу более 2 000 архивов из 99 стран внесли около 2,6 млн исследовательских работ из 3 000 журналов и 4 600 серий рабочих документов. В RePEc зарегистрировано около 50 000 авторов<sup>1</sup>.

Social Science Research Network (SSRN) – ведущий репозиторий в сфере общественных и гуманитарных наук. Предоставляет свыше 840 000 научно-исследовательских работ более чем 420 000 исследователей по 30 дисциплинам<sup>2</sup>. В рейтинге веб-репозиториях открытого доступа Ranking Web of Repositories занял 1-е место в июле 2012 г.<sup>3</sup>, а в настоящее время (после покупки SSRN компанией Elsevier) в данном рейтинге он представлен в разделе «Порталы журналов», где в феврале 2019 г. занимает 3-е место среди англоязычных репозиториях<sup>4</sup>, следуя после ResearchGate и Academia.edu. Поскольку ResearchGate и Academia.edu являются социальными сетями для ученых, в настоящей работе они не исследовались – мы выбирали репозиторий, доступный для неограниченного круга пользователей. (Хотя в сети Academia.edu можно регистрироваться как сотрудникам вузов и студентам, так и независимым исследователям.)

Для исследования мы отбирали статьи и другие виды работ, размещенных на ресурсах, содержащих в названии статьи словосочетание «теневая экономика» и «уклонение налогов» до 2016 г. включительно (поиск осуществлялся с учетом морфологии). Результаты, полученные по данным на конец января 2017 г., представлены в табл. 1.

Как можно заметить, большее количество публикаций в отечественной научной литературе, чем в международных англоязычных ресурсах, наблюдается для проблематики теневой экономики и прямо противоположная ситуация – относительно темы уклонения от уплаты налогов.

Информацию об аспектах анализируемой области мы выявляем с помощью контент-анализа ключевых слов публикаций. Для анализа текстов использована программа QDA Miner v.5.0 с модулем WordStat v.7.1.7, разработанные компанией Provalis Research (Монреаль).

Характеристики выборок, принятых для анализа, представлены в табл. 2.

Первым этапом являлось создание словарей исключений и словарей категорий.

Из контент-анализа были исключены ключевые слова поиска (для русскоязычных статей также и формы этих слов). Остальные слова включались в словарь по принципу – включить максимально возможное число слов с учетом того, что все слова с одной частотой употребления должны быть включены.

---

<sup>1</sup> URL: <http://repec.org/>

<sup>2</sup> URL: <https://www.ssrn.com/en/>

<sup>3</sup> URL: <http://www.ssrn.com/update/general/awards.html>

<sup>4</sup> URL: <http://repositories.webometrics.info/en/portals>

Таблица 1. Условия и результаты поиска

Репозитории / атрибуты поиска	Теневая экономика / shadow economy	Уклонение от налогов / tax evasion
Elibrary		
Название	879	380
Ключевые слова	1 357	455
Аннотация	1 412	686
Название + ключевые слова	1 691	680
Название + ключевые слова + аннотация	2 221	1 069
SSRN		
Название	113	354
<i>Поиск словосочетания, указанного в кавычках</i>	<i>101</i>	<i>327</i>
Название + ключевые слова + аннотация	553	1 143
RePEc		
Название	432	1 009
<i>Поиск словосочетания, указанного в кавычках</i>	<i>351</i>	<i>1 043</i>
Ключевые слова	468	1 314
Аннотация	1 010	1 853

Таблица 2. Характеристики выборок

Репозиторий	Выборка – «Теневая экономика» в названии статьи		Выборка – «Уклонение от уплаты налогов» в названии статьи, 2013–2016 гг.	
	Количество статей	Количество статей, имеющих список ключевых слов	Количество статей	Количество статей, имеющих список ключевых слов
Elibrary	879	625	164	145
RePEc	327	235	200	180
SSRN	101	90	113	97

На втором этапе было проведено извлечение тематики текстов посредством применения метода факторного анализа. Факторы извлекались методом главных компонент. Вращение факторов производилось методом Varimax с нормализацией по Кайзеру, т.е. решение о количестве факторов принималось на основании использования критерия собственных чисел (Eigenvalue), как наиболее широко используемого. Таким образом отбирались только факторы с собственными значениями, равными или большими 1. В качестве значимых для интерпретации принимались факторные нагрузки  $> 0,4$ .

Результат извлечения (темы) отражает совместную встречаемость ключевых слов в пределах одного списка ключевых слов (ключевых слов к одной статье). Изучение извлеченных тем представляет интерес с точки зрения понимания проблем, наиболее часто обсуждаемых в контексте изучения теневой экономики и уклонения от уплаты налогов в научных публикациях.

### 3. Результаты библиометрического анализа научной литературы по теневой экономике и уклонению от уплаты налогов

#### Временной анализ

Анализ динамики числа публикаций в анализируемых источниках мы проводим посредством построения трендов. Тренды построены по данным 2000–2016 гг. (до 2000 г. количество публикаций незначительно). Построение трендов осуществлялось с помощью MS Excel, таким образом, изначально мы имели возможность выбора шести видов трендов.

Мы не используем возможность построения линии тренда с линейной фильтрацией, поскольку в этом случае мы не можем вывести уравнение тренда на диаграмме. Также, поскольку показатель «число публикаций» может принимать только нулевое или положительное значение, мы не используем построение трендов линейных, логарифмических, или полиномиальных.

Из оставшихся двух видов тренда: степенной и экспоненциальный, мы осуществляем выбор вида тренда, руководствуясь значением коэффициента аппроксимации. Тренды представлены на рис. 1, 2.

Рисунки показывают, что число публикаций по анализируемым темам в русскоязычной научной литературе характеризуется постоянной скоростью роста, а в англоязычной скорость роста непрерывно возрастает (за исключением публикаций в SSRN по теме уклонения от уплаты налогов, скорость роста числа которых также постоянна). Такая динамика отражается и в увеличении количества журналов, публикующих исследования по теневой экономике и уклонению от уплаты налогов. Как отмечают Т.Н. Домнина и О.А. Хачко, «исследования показывают, что увеличение количества научных рецензируемых статей на 100 единиц в год приводит к появлению нового журнала» [15, с. 88]

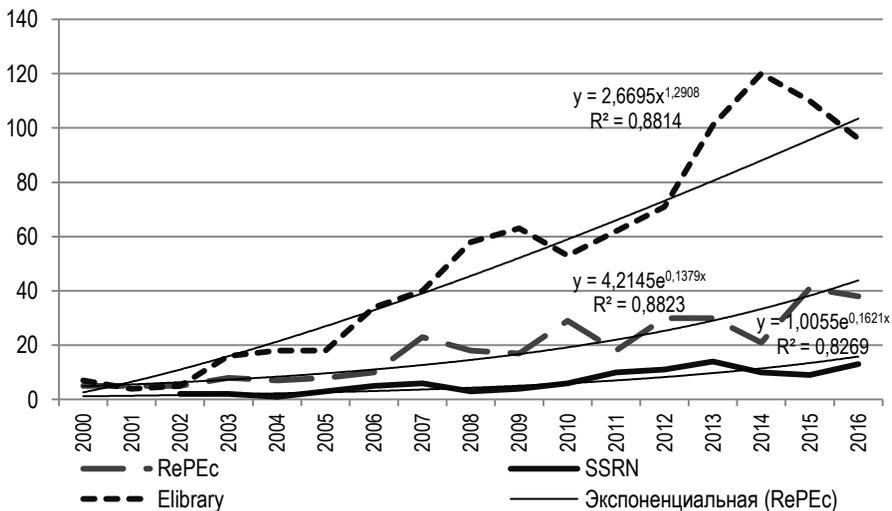


Рис. 1. Динамика публикаций по теме «теневая экономика» в русскоязычной и англоязычной научной литературе в 2000–2016 гг.

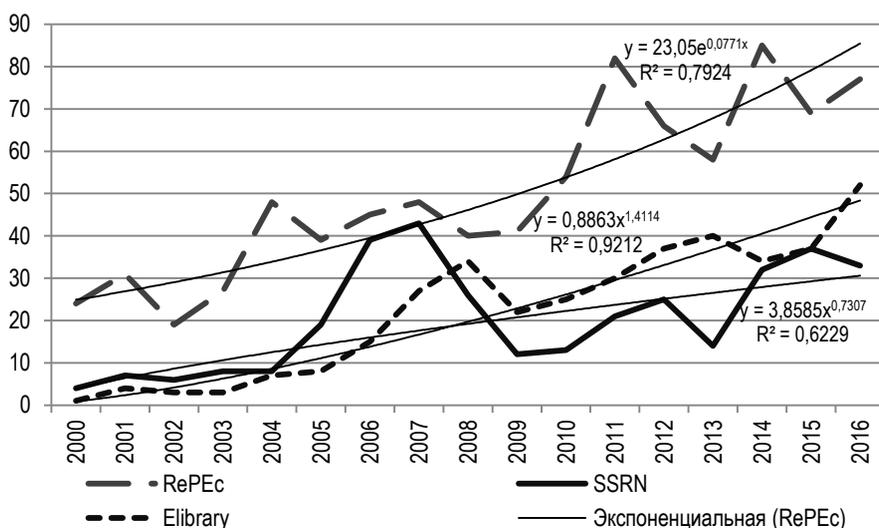


Рис. 2. Динамика публикаций по теме «уклонение от уплаты налогов» в русскоязычной и англоязычной научной литературе в 2000–2016 гг.

Сравнивая динамику числа публикаций по темам, можно отметить общие тенденции. Обе темы характеризуются тенденцией к росту числа публикаций за рассматриваемый период. После 2008 г. интерес к теме «уклонение от уплаты налогов» снижается и число публикаций превышает значение, достигнутое в этом году только начиная с 2012 г. Число публикаций по теме «теневая экономика» только в 2010 г. ниже, чем в предыдущем, и далее растет до 2014 г. включительно.

### Сравнительный тематический анализ

*Контент-анализ публикаций по теневой экономике.* Среди статей, представленных в русскоязычной базе Elibrary по теме теневой экономики, наиболее значительная часть исследований посвящена вопросам проявления теневой экономики и описания секторов ненаблюдаемой экономики. Наибольший удельный вес получила тема «уклонение от уплаты налогов». Вопросы оценки масштабов теневой экономики также обсуждаются среди прочих тем (рис. 3).

Примечательно, что в англоязычных базах первая выделенная тема (т.е. тема, характеризующаяся максимальным значением, – «проблемы регулирования рынка труда необъявленная работа»), а тема, связанная с уклонением от уплаты налогов, как фактор была выделена в конце списка («расхождение данных о доходах и потреблении; занижение отчетных данных»). Это во многом характеризует специфику проблемы теневой экономики в странах, по материалам которых проводились англоязычные исследования, представленные в репозиториях RePEc и SSRN (рис. 4).



Рис. 3. Индексы сходства обсуждаемых аспектов теневой экономики в русскоязычных публикациях, исходные данные – Elibrary



Рис. 4. Индексы сходства обсуждаемых аспектов теневой экономики в англоязычных публикациях, исходные данные – RePEc и SSRN

Также можно заметить, что многие извлеченные темы связаны с обсуждением методологических вопросов. Можно предположить, что именно методам оценки теневой экономики, а не методам противодействия ей уделяется наибольшее внимание в англоязычной науке (что может быть связано с относительно небольшим масштабом теневой экономики в странах, в основной массе представляющих исследования на английском языке в рассматриваемые репозитории научных трудов) – сравнение в табл. 3.

Контент-анализ статей по теме «уклонение от уплаты налогов». Наибольший удельный вес в общем количестве статей, представленных в Elibrary, имеют исследования, посвященные вопросам ответственности по уголовному законодательству. Также велик удельный вес тем, объединен-

ных вопросами правоприменения. В целом темы юридической направленности явно доминируют (рис. 5).

Таблица 3. Сравнение групп тем для русскоязычных и англоязычных статей («теневая экономика»)

Русскоязычные статьи	%	Англоязычные статьи	%
Проявления теневой экономики	30,9	Проявления теневой экономики	21,6
Вопросы оценки масштабов	12,8	Методы оценки	41,8
Рынок, экономика	15,7	Экономика	15,8
Институты	13,5	Роль государства	20,8
Развитие	15,0		
Сектора скрытой экономики	12,0		
<b>ВСЕГО упоминание кодов</b>	<b>100,0</b>	<b>ВСЕГО упоминание кодов</b>	<b>100,0</b>

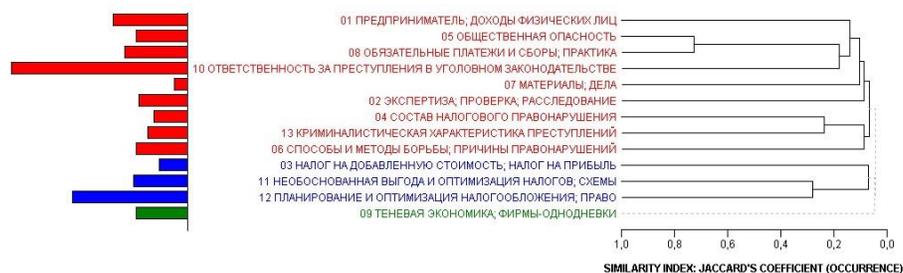


Рис. 5. Индексы сходства обсуждаемых аспектов уклонения от уплаты налогов в русскоязычных публикациях, исходные данные – Elibrary

Вопросы изучения теневой экономики представлены в анализируемых статьях по темам уклонения от уплаты налогов, но их доля в общем количестве статей сравнительно невелика.

Наибольший удельный вес в общем количестве англоязычных статей имеют исследования, посвященные вопросам оптимального налогообложения и изучению моральных аспектов избегания налогов (и уклонения от уплаты налогов). Также выделяются в отдельную тему вопросы уклонения по отдельным видам налогов – налогу на прибыль и НДС (аналогично результатам анализа русскоязычных статей). Выделяется группа тем, посвященных методам изучения уклонения от уплаты налогов, это поведенческая экономика, теория перспектив и агент-моделирование (рис. 6).

Наибольший удельный вес получили группы тем, объединенные вопросами изучения социально-демографических и морально-этических аспектов уклонения от уплаты налогов (в этой связи также примечательно явление социальной стигматизации как морально-этического фактора нарушений налогового законодательства).

Сравнивая структуру публикаций по теме «уклонение от уплаты налогов», мы выявили, что заметное место в отечественных публикациях занимают вопросы правоприменения: раскрытия фактов уклонения (31,1%+21,1% = 52,2%), это заметно больше аналогичного аспекта в англоязычных статьях (14,7%).

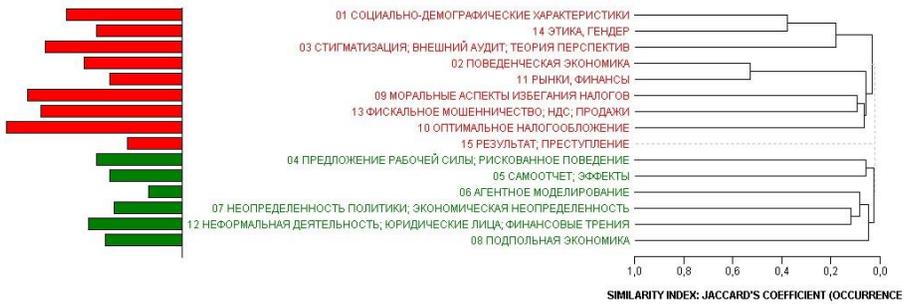


Рис. 6. Индексы сходства обсуждаемых аспектов уклонения от уплаты налогов в англоязычных публикациях, исходные данные – RePEc и SSRN

Вопросы противодействия уклонению и аспекты теневой экономики также являются общими как в отечественной, так и англоязычной литературе. Однако в остальном заметна разница: можно сказать, что русскоязычные статьи более практически ориентированы на пресечение деятельности по уклонению, в то время как в англоязычных статьях основное внимание уделяется вопросу изучения самого явления и его причин (15,4%+24,7%+20,8% = 60,9%). Более подробно результаты контент-анализа см. в источнике [16, т. 3]. Анализ соответствия проблематики научных работ по уклонению от уплаты налогов практическим вопросам, обсуждаемым заинтересованными лицами (лицами, напрямую зависящим от правил налогообложения: бизнес-сообществом и государственными органами), см. в источнике [17, т. 2] (ср. в табл. 4).

Таблица 4. Сравнение групп тем для русскоязычных и англоязычных статей («уклонение от уплаты налогов»)

Русскоязычные статьи	%	Англоязычные статьи	%
Уголовно-правовые и криминологические аспекты	31,1	Уклонение от уплаты налогов как преступление; его виды	14,7
Законные и незаконные способы уменьшения налоговых выплат	21,1		
Противодействие уклонению от уплаты налогов	14,3	Пути противодействия	18,6
Теневая экономика	6,4	Теневая экономика	5,8
		Социально-демографические и морально-этические аспекты	24,7
		Институциональная среда и рыночные условия	20,8
Общественная опасность явления, практика	14,3		
Виды налогов	12,9		
		Теоретические подходы к изучению	15,4
<b>ВСЕГО упоминание кодов</b>	<b>100,0</b>	<b>ВСЕГО упоминание кодов</b>	<b>100,0</b>

## Выводы

По итогам анализа исследований теневой экономики мы выявили, что общими у отечественной и англоязычной науки являются следующие аспекты: описательный анализ проявлений теневой экономики, вопросы оценки (в структуре англоязычных публикаций по вопросам теневой экономики превалируют исследования, посвященные оценке ее масштабов), вопросы экономики в целом. Вопросам оценки масштабов теневой экономики в отечественной литературе уделяется значительно меньше внимания, большинство публикаций имеет скорее описательный характер. Исследования, посвященные роли государства в изменении масштабов теневой экономики в англоязычных статьях, занимают заметное место, однако не представлены широко в российской науке (вместо этого акцент в науке делается на исследовании институтов).

Примечательны различия в исследовании уклонения от уплаты налогов в русскоязычной и англоязычной литературе. Во-первых, можно отметить недостаточную изученность методологических аспектов уклонения в российской литературе по сравнению с англоязычной. Во-вторых, в российских исследованиях преобладает изучение уголовно-правовых и криминологических аспектов, а в англоязычных доминирует изучение возможных причин и условий развития явления.

Результаты проведенного анализа определяют возможный вектор для дальнейшего развития исследований. Перспективными направлениями для отечественных исследователей являются темы, которые не популярны пока в российской практике, но активно исследуются в англоязычной литературе: для теневой экономики – роль государства; для уклонения от уплаты налогов – методологические вопросы; институциональная среда; социально-демографические и морально-этические аспекты уклонения.

## Литература

1. *Измерение ненаблюдаемой экономики (Measuring the non-observed economy)*. Организация экономического сотрудничества и развития, Международный валютный фонд, Международная организация труда и Межгосударственный статистический комитет СНГ, 2002. 297 с.

2. *Соколовская Е.В., Соколовский Д.Б.* Оценка размеров теневой экономики на региональном уровне как предпосылка регулирования налоговых поступлений // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2015. Т. 25, № 3. С. 480-484.

3. *Пинская М.Р.* Подходы к пониманию налоговой справедливости // Journal of Tax Reform. 2015. Т. 1, № 1. С. 90–99.

4. *Pogorletskiy A.I., Bashkirova N.N.* The dynamics of tax system and tax administration development in the Russian Federation // Journal of Tax Reform. 2015. Vol. 1, № 1. P. 4–25.

5. *Исправников В.О., Куликов В.В.* Теневая экономика в России: иной путь и третья сила / Фонд соц.-экон. исслед. «Перспективные технологии». М.: Российский экономический журнал: Фонд «За экономическую грамотность», 1997. 189 с.

6. *Orviska M., Caplanova A., Medved J., Hudson J.* A cross-section approach to measuring the shadow economy // Journal of Policy Modeling. 2006. Vol. 28. P. 713–724.

7. Miller B.J. Living outside the law: how the informal economy frustrates enforcement of the human rights regime for billions of the world's most marginalized citizens // *Northwestern Journal of International Human Rights*. 2006. Vol. 5, № 1. P. 127–152.

8. Барсукова С.Ю. Неформальная экономика. Курс лекций : учеб. пособие. М. : Изд-во Гос. ун-та – Высш. шк. экономики, 2009. 354 с.

9. Biswas A.K., Farzanegan M.R., Thum M. Pollution, shadow economy and corruption: Theory and evidence // *Ecological Economics*. 2012. Vol. 75. P. 114–125.

10. Elgin C., Uras B.R. Public debt, sovereign default risk and shadow economy // *Journal of Financial Stability*. 2013. Vol. 9, № 4. P. 628–640.

11. Putnins T.J., Sauka A. Measuring the shadow economy using company managers // *Journal of Comparative Economics*. 2015. Vol. 43, № 2. P. 471–490.

12. Schneider F., Enste D.H. Shadow economies: size, causes, and consequences // *Journal of economic literature*. 2000. Т. 38, № 1. С. 77–114.

13. Nastav B., Bojnec Š. The shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia, and Slovenia: the labor approach // *Eastern European Economics*. 2007. Vol. 45, № 1. P. 29–58.

14. Ahumada H., Alvaredo F., Canavese A. The monetary method to measure the size of the shadow economy: a critical examination of its use // *Revue économique*. 2009. Vol. 60, № 5. P. 1069–1078.

15. Домнина Т.Н., Хачко О.А. Научные журналы: количество, темпы роста // Информационное обеспечение науки: новые технологии : сб. науч. тр. / Н.Е. Каленов, В.А. Цветкова (ред.). М. : БЕН РАН, 2015. С. 83–96.

16. Nevzorova E.N., Kireenka A.P., Sklyarov R.A. Bibliometric analysis of the literature on tax evasion in Russia and foreign countries // *Journal of Tax Reform*. 2017. Vol. 3, № 2. P. 115–130.

17. Nevzorova E.N., Bobek S., Kireenka A.P., Sklyarov R.A. Tax evasion: the discourse among government, business and science community based on bibliometric analysis // *Journal of Tax Reform*. 2016. Vol. 2, № 3. P. 227–244.

### Mapping of Academic Research on Shadow Economy and Tax Evasion

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 46–59.

DOI: 10.17223/19988648/46/4

Anna P. Kireenka, Ural Federal University (Yekaterinburg, Russian Federation). E-mail: sw.tpk.rt@mail.ru

Ekaterina N. Nevzorova, Baikal State University (Irkutsk, Russian Federation). E-mail: nevzorova\_kat@mail.ru

**Keywords:** shadow economy, tax evasion, bibliometrics, mapping of science.

The article is devoted to the study of shadow economy and tax evasion as fields of academic knowledge. The objectives of this study are to identify (1) the similarities and differences in studies on shadow economy and tax evasion and (2) features of studies on shadow economy and tax evasion in Russia and abroad. To achieve these objectives, the authors compared the data sets of Russian-language and English-language academic publications using bibliometric methods. The empirical basis of this research consists of academic publications containing collocations “shadow economy” and “tax evasion” available in Elibrary, RePEc and SSRN online repositories. Text analysis was performed using the software QDA Miner v.5.0 with WordStat v.7.1.7. The authors revealed that most significant part of shadow economy studies in Russia is the descriptive analysis of this phenomenon, while in English-language academic publications it is the assessment of its scale and the role of the state. The analysis shows that methodological aspects of tax evasion in Russian studies has not been sufficiently studied yet. The revealed promising research areas in the field of shadow economy are the role of the state; in the field of tax evasion methodological issues; institutional environment; socio-demographic and ethical aspects.

**References**

1. Bloem, A. et al. (2002) *Measuring the non-observed economy*. [Online] Available from: <http://www.gks.ru/metod/izmer.pdf>. (In Russian).
2. Sokolovskaya, E.V. & Sokolovskiy, D.B. (2015) Evaluating the shadow economy size at the regional level as a prerequisite for tax revenues regulation. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*. 25 (3). pp. 480–484. (In Russian). DOI: 10.17150/1993-3541.2015.25(3).480-484
3. Pinskaya, M.R. (2015) Approaches to understanding the tax equity. *Journal of Tax Reform*. 1 (1). pp. 90–99.
4. Pogorletskiy, A.I. & Bashkirova, N.N. (2015) The dynamics of tax system and tax administration development in the Russian Federation. *Journal of Tax Reform*. 1 (1). pp. 4–25.
5. Ispravnikov, V.O. & Kulikov, V.V. (1997) *Tenevaya ekonomika v Rossii: inoy put' i tret'ya sila* [The shadow economy in Russia: a different path and a third force]. Moscow: Rossiyskiy ekonomicheskii zhurnal: Fond “Za ekonomicheskuyu gramotnost’”.
6. Orviska, M., Caplanova, A., Medved, J. & Hudson, J. (2006) A cross-section approach to measuring the shadow economy. *Journal of Policy Modeling*. 28. pp. 713–724.
7. Miller, B.J. (2006) Living outside the law: how the informal economy frustrates enforcement of the human rights regime for billions of the world’s most marginalized citizens. *Northwestern Journal of International Human Rights*. 5 (1). pp. 127–152.
8. Barsukova, S.Yu. (2009) *Neformal'naya ekonomika. Kurs lektsiy* [The informal economy. A course of lectures]. Moscow: HSE.
9. Biswas, A.K., Farzanegan, M.R. & Thum, M. (2012) Pollution, shadow economy and corruption: Theory and evidence. *Ecological Economics*. 75. pp. 114–125.
10. Elgin, C. & Uras, B.R. (2013) Public debt, sovereign default risk and shadow economy. *Journal of Financial Stability*. 9 (4). pp. 628–640.
11. Putnins, T.J. & Sauka, A. (2015) Measuring the shadow economy using company managers. *Journal of Comparative Economics*. 43 (2). pp. 471–490.
12. Schneider, F. & Enste, D.H. (2000) Shadow economies: size, causes, and consequences. *Journal of Economic Literature*. 38 (1). pp. 77–114.
13. Nastav, B. & Bojnec, S. (2007) The shadow economy in Bosnia and Herzegovina, Croatia, and Slovenia: the labor approach. *Eastern European Economics*. 45 (1). pp. 29–58.
14. Ahumada, H., Alvaredo, F. & Canavese, A. (2009) The monetary method to measure the size of the shadow economy: a critical examination of its use. *Revue économique*. 60 (5). pp. 1069–1078.
15. Domnina, T.N. & Khachko, O.A. (2015) Nauchnye zhurnaly: kolichestvo, tempy rosta [Scientific journals: quantity, growth rate]. In: Kalenov, N.E. & Tsvetkova, V.A. (eds) *Informatsionnoe obespechenie nauki: novye tekhnologii* [Information support of science]. Moscow: BEN RAN.
16. Nevzorova, E.N., Kireenko, A.P. & Sklyarov, R.A. (2017) Bibliometric analysis of the literature on tax evasion in Russia and foreign countries. *Journal of Tax Reform*. 3 (2). pp. 115–130.
17. Nevzorova, E.N., Bobek, S., Kireenko, A.P. & Sklyarov, R.A. (2016) Tax evasion: the discourse among government, business and science community based on bibliometric analysis. *Journal of Tax Reform*. 2 (3). pp. 227–244.

## МАКРОРЕГИОН СИБИРЬ

УДК 338.48

DOI: 10.17223/19988648/46/5

**Н.Н. Даниленко, И.Ю. Калинина, О.А. Суранова**

### **РАЗРАБОТКА УНИВЕРСАЛЬНЫХ КРИТЕРИЕВ ОЦЕНКИ ГОСТЕПРИИМСТВА (НА ПРИМЕРЕ СРЕДСТВ РАЗМЕЩЕНИЯ ИРКУТСКОЙ ОБЛАСТИ)**

*Представлен вопрос о возможностях построения отношений взаимовыгодного сотрудничества как специфической формы конкуренции между коллективными и индивидуальными средствами размещения на рынке гостиничных услуг на основе соблюдения универсальных критериев гостеприимства. Уточнена современная трактовка термина «гостеприимство». Доказана возможность построения отношений взаимовыгодного сотрудничества в сфере гостеприимства в аспекте оценки исторических и институциональных предпосылок взаимосвязи между секторами средств размещения. Разработан перечень универсальных критериев оценки гостеприимства, предполагающих обеспечение безопасности туристов. На примере коллективных и индивидуальных средств размещения Иркутской области определена их практическая применимость.*

*Ключевые слова: рынок гостиничных услуг, средства размещения, универсальные критерии гостеприимства, Иркутская область.*

#### **Введение**

Состояние исследований проблемы гостеприимства свидетельствует о необходимости разработки вопроса универсальности критериев гостеприимства для целей сравнительного анализа деятельности коллективных и индивидуальных средств размещения на региональном рынке гостиничных услуг. Представляется, что это возможно и целесообразно на примере средств размещения Иркутской области, которая обладает значительным туристско-рекреационным потенциалом. Последнее характерно в целом для Сибирского федерального округа, на что, в частности, обращается особое внимание в работе М.А. Морозова и Н.В. Рубцовой [1]. Данное положение определяет возможности развития различных видов туризма, что предопределяется в числе прочего состоянием инфраструктуры (средства размещения). Иркутская область в настоящее время является одним из лидеров среди регионов Сибирского федерального округа по численности размещенных лиц в коллективных средствах размещения (далее – КСР). В то же время расширяется сектор индивидуальных средств размещения (далее – ИСР). В силу разных условий для развития КСР и ИСР между ними складываются специфические конкурентные отношения. Возникает проблема определения возможности и необходимости построения отноше-

ний взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР на основе соблюдения критериев гостеприимства, соответствующих интересам гостей (туристов)<sup>1</sup> и обеспечению их безопасности, что способствует расширению туристских потоков.

**Методы исследования.** Концептуальной основой являются положения теории гостеприимства, экономики совместного потребления, биологического подхода к конкуренции. Используются общенаучные (наблюдение, сравнение, анализ, синтез, системный подход) и специальные методы исследования (контент-анализ отзывов гостей).

**Результаты:**

1. Уточнена трактовка термина «гостеприимство» с позиции современных потребностей туристов.

2. Определена возможность рассмотрения исторических и институциональных предпосылок взаимосвязи между секторами КСР и ИСР как условия построения отношений взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР на основе соблюдения критериев гостеприимства.

3. Разработаны универсальные критерии оценки гостеприимства и на примере КСР и ИСР Иркутской области определена их практическая применимость.

3.1. Обоснована необходимость разработки универсальных критериев гостеприимства для построения отношений взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР.

3.2. Доказана возможность разработки перечня универсальных критериев гостеприимства для оценки деятельности КСР и ИСР с целью построения отношений взаимовыгодного сотрудничества и уточнено их содержание.

3.3. Выявлена значимость критериев гостеприимства в отношении КСР и ИСР, представленных на гостиничные услуги Иркутской области с позиции оценки гостей на основе проведения контент-анализа отзывов, представленных на онлайн-платформах бронирования КСР и ИСР.

## Обсуждение

*1. Уточнение термина «гостеприимство» с позиции современных потребностей туристов.*

Гостеприимство рассматривается в контексте сферы гостиничных услуг. Некоторые трактовки термина «гостеприимство», имеющие отношение к выделенному авторами аспекту – ориентация на удовлетворение потребностей современных туристов, приведены в табл. 1.

Согласно представленным положениям «гостеприимство» не имеет однозначной трактовки. Для уточнения термина «гостеприимство» использован подход, разработанный Н.Н. Даниленко и О.А. Сурановой к трактовке

---

<sup>1</sup> В сфере гостиничных услуг потребители последних рассматриваются как гости в силу ориентации на их обслуживание в аспекте гостеприимства. В рамках данной статьи «гость» и «турист» трактуются как синонимы.

понятия «услуга по размещению и проживанию», поскольку данная услуга предполагает наличие гостеприимства. Услуга по размещению и проживанию, входящая в состав гостиничной услуги, имеет материальную и нематериальную составляющие [8].

Таблица 1. Трактовки термина «гостеприимство»

Трактовки	Свойства гостеприимства	Источник
«Гостеприимство – обслуживание, опирающееся на принципы гостеприимства, характеризующиеся щедростью и дружелюбием по отношению к гостям»	Щедрость Дружелюбие	[2]
«Гостеприимство – это секрет любого заботливого обслуживания. Забота, проявленная по отношению к гостю, способность чувствовать потребности клиента – неувимые, но столь очевидные черты в поведении служащего»	Забота Способность чувствовать потребности гостя	[3]
«Гостеприимство – это сердечный и щедрый прием гостя»	Сердечность Щедрость	[4]
«Гостеприимство – важнейшее потребительское качество туристского продукта и туристских услуг, предоставляющее возможность клиенту убедиться в том, что ему рады, его уважают. В этом случае его обслуживание ведется по принципам «все для клиента», «клиент всегда прав». «Гостеприимство – качество характера и поведения человека, отличающегося радушием и хлебосольством, любящего принимать, угощать гостей»	Радушие Уважение  Радушие Хлебосольство Прием и угощение гостей	[5]
«Гостеприимство есть гармоничное сочетание производства туристских услуг, комфортности среды отдыха и любезного поведения обслуживающего персонала в целях удовлетворения потребностей гостей при гарантиях их безопасности, физического и психологического комфорта...»  «Гостеприимство – важнейшее потребительское свойство туристского продукта: умение дать почувствовать клиенту, что ему рады, с достоинством продемонстрировать ему уважение, оказывать любезность»	Комфортность среды отдыха Любезность Удовлетворение потребностей гостей Гарантия безопасности Физический комфорт Психологический комфорт Радушие Уважение Любезность	[6]
«Гостеприимство – это совокупность средств и методов, с помощью которых обеспечивается и достигается необходимый уровень комфорта»	Комфорт	[7]

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

В положениях табл. 1 акцент в трактовке термина «гостеприимство» сделан на нематериальной составляющей: щедрость, дружелюбие, забота, сердечность и др., присущие человеку [5], особая черта в поведении служащего/поведении обслуживающего персонала [3, 5]. Однако в трактовках

термина «гостеприимство» присутствует и материальная составляющая услуги по размещению и проживанию, связанная с комфортом: комфортность среды отдыха, физический комфорт [6], комфорт [7]. Некоторые трактовки понятия «комфорт» в аспекте материального и нематериального подходов представлены в табл. 2.

Таблица 2. Трактовки понятия «комфорт»

Трактовка понятия	Источник
Бытовые удобства, благоустроенность и уют жилищ, общественных учреждений, средств сообщения и др.	[9]
Комплекс максимально благоприятных для субъекта условий внешней и внутренней среды, включающий и факторы психологические. В состоянии К. отмечается отсутствие напряжения психических и физиологических функций организма.	[10]
Субъективное чувство и объективное состояние удовлетворенности человека условиями жизни, включая ее природные и социально-экономические показатели	[11]
Благоприятные внешние и внутренние условия среды обитания	[12]
Субъективное состояние в благоприятных внешних и внутренних условиях (ровное, спокойное настроение, отсутствие ощущения разлада с собой и с окружающим миром)	[12]
Идеал качества жизни дефицитарной личности, обеспеченность всем необходимым для беззаботного существования	[12]

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, И.Ю. Калининой, О.А. Сурановой.

Помимо термина «комфорт», в рассмотренных работах используется термин «забота», содержание которого трактуется как «деятельность человека по добровольному содействию благу другого: оказание помощи и поддержки, создание благоприятных условий жизни, одарение теплом и любовью, соучастие в жизненных ситуациях и т.д.» [13]. Поскольку в трактовке термина «забота» акцент сделан на создании благоприятных условий жизни, то можно рассматривать «заботу» в контексте комфорта.

Таким образом, ряд исследований подтверждает возможность трактовки термина «гостеприимство» с использованием понятия «комфорт», поскольку последний содержит в себе как материальную, так и нематериальную составляющую. В соответствии с изложенным подходом гостеприимство трактуется нами как создание максимально комфортных условий пребывания в различных средствах размещения и проживания с учетом имеющихся у них возможностей и ограничений, в частности в аспекте имеющихся ограниченных ресурсов. Последнее положение представляется значимым, поскольку в настоящее время оно связывается с актуальным подходом к изучению социально-экономической эффективности туристской деятельности [14].

2. *Определение возможности рассмотрения исторических и институциональных предпосылок взаимосвязи между секторами КСР и ИСР как*

условия построения отношений взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР на основе соблюдения критериев гостеприимства. Исторически появление КСР послужило результатом развития ИСР в силу расширения путешествий и торговых связей, что стимулировало оформление социального института гостеприимства, сначала в форме религиозного, а позже и торгового (коммерческого) гостеприимства [15].

Рост потока туристов приводит к появлению новых типов средств размещения, как коллективных, так и индивидуальных. Причем, в первую очередь в сферу гостиничных услуг вовлекаются ИСР, так как их извлечение из жилого сектора не требует значительных временных и финансовых затрат, что необходимо для КСР.

Состояние рынка гостиничных услуг Иркутской области характеризуется динамичным развитием секторов КСР и ИСР, что обусловлено положительной динамикой общего объема туристского потока (рис. 1).

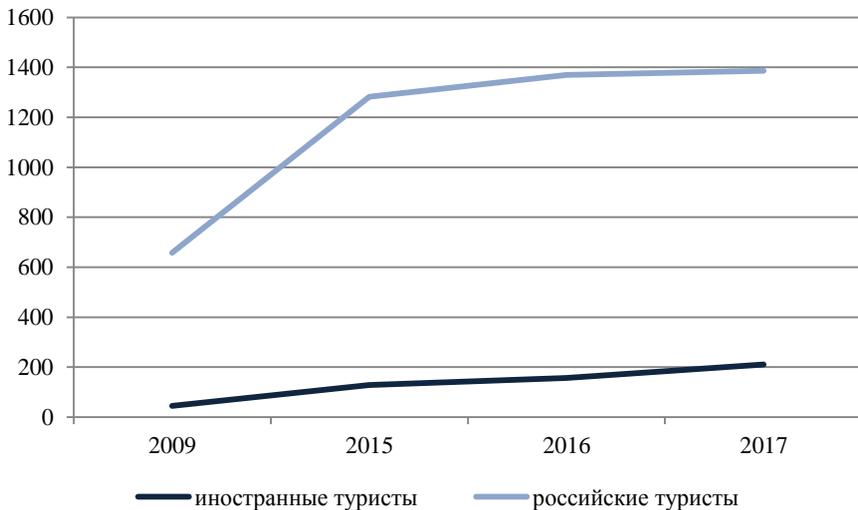


Рис. 1. Показатели туристского потока в Иркутскую область, 2009, 2015–2017 гг., тыс. чел. Составлено по [16]

Среди иностранных туристов имеются гости из европейских стран, США, а также из Республики Корея, Монголии, Японии и Китая. Разная ментальность и разные представления гостей о тех или иных элементах комфорта неизбежно влияют на культуру их обслуживания.

Наиболее востребованными дестинациями в Иркутской области являются территории, прилегающие к оз. Байкал, территории вдоль береговой линии Братского водохранилища, а также городов Иркутск и Ангарск (рис. 2).

Значительная концентрация средств размещения наблюдается в Ольхонском районе, в котором формируется тенденция их круглогодичного функционирования. Слюдянский район характеризуется высокой зимней загрузкой, обусловленной горнолыжным сезоном. Иркутский район в от-

дельных поселениях, таких как пгт. Листвянка и пгт. Большое Голоустрое, имеет высокий поток организованных и самостоятельных туристов.

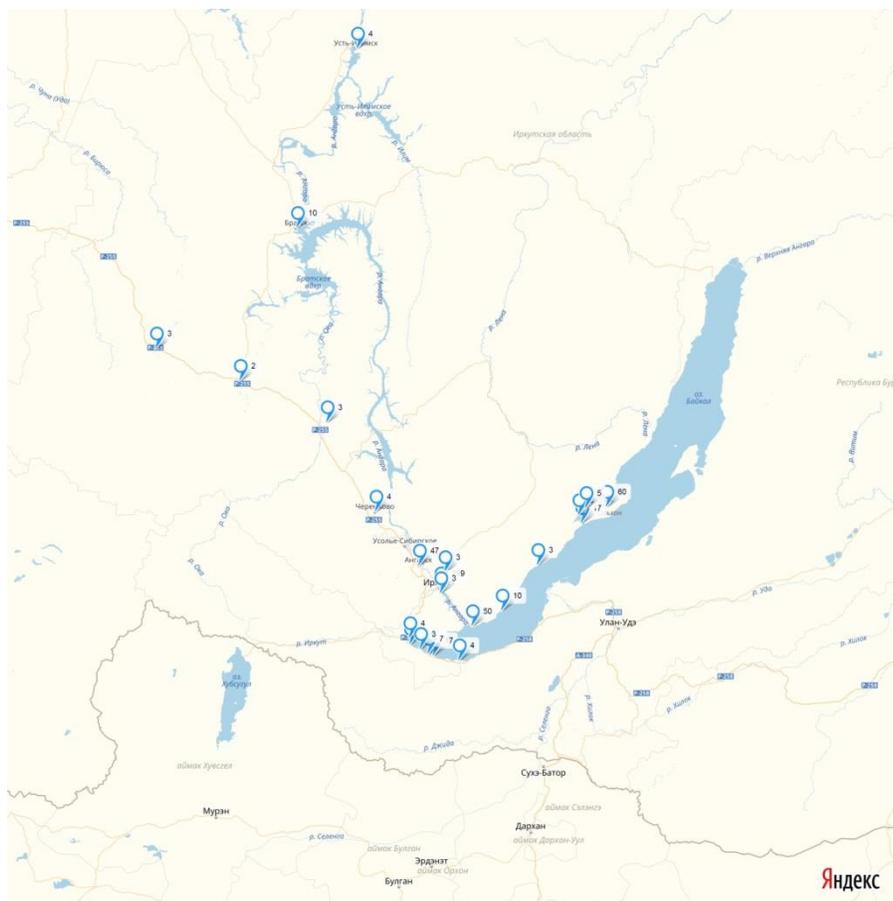


Рис. 2. Локации средств размещения на территории Иркутской области, по состоянию на 30.06.2018 г. Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой

Некоторые исследователи отмечают, что хотя природно-рекреационные ресурсы Иркутской области мало освоены, но они отличаются большим разнообразием, что позволяет характеризовать данную область в аспекте центра притяжения туристов со всего мира [17].

По официальным данным, в первом полугодии 2018 г. в Иркутской области функционировало 515 коллективных и иных средств размещения, в том числе 14 – классифицированных, из которых 6 прошли классификацию в первом полугодии 2018 г. Из 14 единиц КСР категорию «четыре звезды» получили 3, категорию «три звезды» – 5, категорию «две звезды» – 4, категорию «без звезд» – 2 гостиницы [16]. По неофициальным данным, количество КСР и ИСР значительно превышает официальные

данные. В частности, согласно данным доминирующей в РФ онлайн-платформы [www.booking.com](http://www.booking.com) [18] количество КСР и ИСР на конец первого полугодия 2018 г. составляло 700 ед. (табл. 3).

**Таблица 3. Состав средств размещения в Иркутской области (типы размещения), по состоянию на 30.06.2018 г., ед.**

Наименование локации	Всего	Количество средств размещения (по типам размещения)				
		Типы КСР			Типы ИСР	
		Отели	Хостелы	Прочие КСР*	Апартаменты	Гостевые дома**
г. Иркутск	378	80	49	3	224	22
г. Ангарск	49	8	1	1	38	1
Ольхонский район	95	25	1	14	3	52
Иркутский район	88	23	2	2	12	49
Слюдянский район	61	13	3	3	9	33
Прочие города Иркутской области	29	10	0	0	18	1
Итого	700	159	56	23	304	158

\* «Прочие КСР» – комплексы для отдыха, кемпинги, мотели, отели для свиданий, отели эконом-класса.

\*\*«Гостевые дома» – гостевые дома, фермерские дома, проживание в семье, загородные дома, виллы, шале, лоджи, дома для отпуска.

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой по данным [www.booking.com](http://www.booking.com) [18].

На всех рассматриваемых локациях ИСР представлены в виде апартаментов и гостевых домов, причем количество ИСР преобладает по сравнению с количеством КСР.

Однако онлайн-платформа [www.booking.com](http://www.booking.com) [18] дает далеко не полную картину состояния сектора ИСР на рынке гостиничных услуг Иркутской области, о чем свидетельствуют нижеприведенные данные (табл. 4).

**Таблица 4. Количество ИСР в Иркутской области, 2009, 2015–2017 гг., ед.**

Источник данных	2009	2015	2016	2017	2018
Федеральная служба государственной статистики	13	32	44	...	...
<a href="https://www.booking.com">https://www.booking.com</a>	...	...	518	372	462
<a href="https://www.sutochno.ru">https://www.sutochno.ru</a>	...	...	1 302	1 308	1 370
<a href="https://www.avito.ru">https://www.avito.ru</a>	...	...	815	974	1 824

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Суранова по данным [18–21].

Развитие различных форм туристических приключений в зависимости от основной цели путешествия [22] делает ИСР весьма привлекательными для туристов с позиции локации или получения полезности.

Анализ деятельности КСР и ИСР в виде формальных и неформальных объединений показал, что рынок гостиничных услуг Иркутской области начинает приобретать данную характеристику, которая соответствует историческому процессу развития деятельности средств размещения. Степень развитости формальных и неформальных объединений в отношении КСР и ИСР различна и определяется в числе прочего потребностями туристов.

На рынке гостиничных услуг Иркутской области присутствуют следующие формы сетевого взаимодействия КСР: отель «Ибис Иркутск Центр» (2017) является полноправным членом гостиничной цепи «Ибис», которая входит в гостиничную группу Ассор; отель «Марриотт Кортъярд Иркутск Сити Центр» (2012) работает по договору франшизы с компанией Marriott International. Оба отеля и еще 43 гостиницы г. Иркутска являются членами гостиничной ассоциации Best Eastern Hotels на основании договора с компанией «Академсервис». С появлением сетевых отелей уровень гостеприимства повысился. В настоящее время европейский (в частности, французский) и североамериканский подходы к оказанию гостиничных услуг реально присутствуют на рынке гостиничных услуг Иркутской области, так как брендовые отели обязаны соблюдать установленные корпоративные стандарты.

Другим примером установления отношений между крупным и малым предприятием является вступление гостиницы в гостиничную ассоциацию. Членами Российской гостиничной ассоциации являются 12 отелей Иркутской области. В работе Иркутского филиала Российской гостиничной ассоциации постоянно участвует от 30 до 40 средств размещения, главным образом КСР (отели, хостелы) [23].

В Иркутской области действует Сибирская байкальская ассоциация туризма (далее – СБАТ) [24], в состав которой входит 14 средств размещения.

Кроме этого на территории Иркутской области осуществляют деятельность 3 крупные туристские управляющие компании:

– «Гранд Байкал», приоритетными направлениями деятельности которой являются туризм, гостиничный бизнес и услуги санаторно-курортного лечения [25]. Под управлением компании «Гранд Байкал» находится 9 КСР;

– «Байкальская Виза», приоритетными направлениями деятельности которой являются туризм, гостиничный и ресторанный бизнес [26]. Под управлением компании «Байкальская Виза» находится 5 КСР;

– «Истлэнд», приоритетными направлениями деятельности, которой являются формирование транспортной инфраструктуры и развитие массового туризма на Байкале [27]. Под управлением компании «Истлэнд» находится 4 КСР.

Формальные объединения ИСР в Иркутской области отсутствуют, но в мессенджере Viber функционируют 4 виртуальные профессиональные группы (сообщества) посуточной аренды жилья в г. Иркутске численностью 41, 71, 72, 168 участников. Состав групп координируется администраторами.

Основными целями создания данных профессиональных групп являются бронирование ИСР в случае полной загрузки объекта и ведение «черно-

го списка» неблагонадежных гостей (кражи, беспорядки, нарушение порядка). Контакты и взаимодействия в группах носят слабо организованный характер. Главными факторами интеграции являются потребность в профессиональной информации и принадлежность к одному типу профессиональной субкультуры, что делает такие коммуникации желательными и возможными [28].

Анализ соотношения цены и качества услуг размещения и проживания в секторах КСР и ИСР как отражение потребностей туристов показал, что состояние процесса гостеприимства в секторе ИСР в целом более привлекательно для туристов в силу ряда формальных и неформальных институций.

Общий уровень востребованности гостеприимства в экономическом аспекте можно оценить с позиции цен на услуги размещения и проживания, что представлено в табл. 5.

**Таблица 5. Цена услуг размещения и проживания в КСР и ИСР в Иркутской области по состоянию на 30.06.2018 г.**

Тип размещения	Цена, тыс. руб./сут.				
	0–3,80	3,80–7,60	7,60–11,00	11,00–15,00	Более 15,00
<i>Коллективные средства размещения, ед.</i>					
Отели	103	96	26	12	4
Хостелы	57	3	0	0	0
Прочие коллективные средства размещения	35	24	7	1	0
<i>Индивидуальные средства размещения, ед.</i>					
Апартаменты	271	22	7	0	1
Гостевые дома	110	65	19	7	11
<i>Все средства размещения, ед.</i>					
	576	210	59	20	16

*Источник:* составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой по данным [www.booking.com](http://www.booking.com) [18].

Данные табл. 5 показывают, что ценовое предложение средств размещения может удовлетворить экономические интересы значительного числа туристов с различным бюджетом.

Так как наибольшее количество средств размещения сконцентрировано в г. Иркутске, то на его примере проведен анализ цен на услуги размещения и проживания в 2-местных стандартных гостиничных номерах (различных ценовых сегментов) и ИСР (квартирах с разным количеством комнат) (рис. 3).

Анализ показал, что относительно невысокие цены на услуги ИСР в сравнении с гостиничными номерами обусловлены низкими издержками функционирования ИСР, в силу чего формируется ценовое преимущество услуг ИСР по сравнению с услугами КСР.

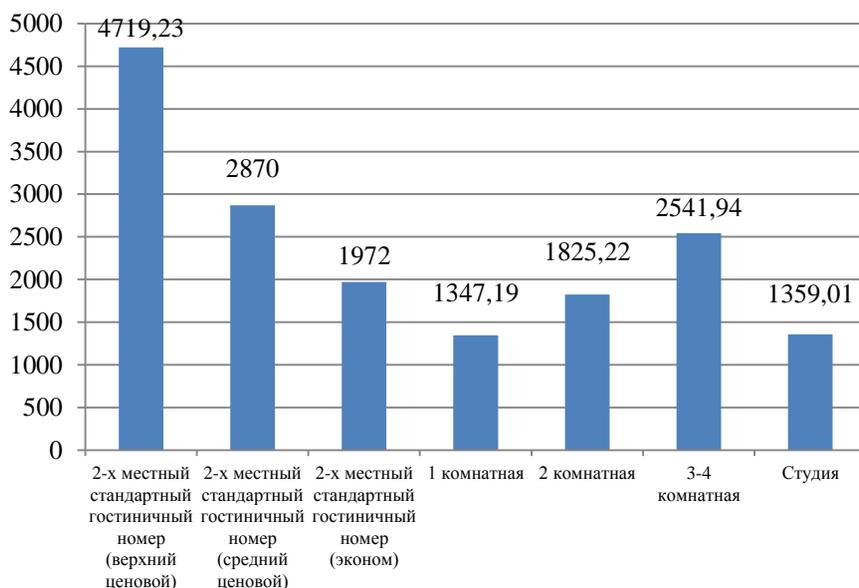


Рис. 3. Уровни средних цен на 2-местные стандартные гостиничные номера и услуги ИСР, предоставляемые в квартирах, руб./сутки, в г. Иркутске, по состоянию на 30.06.2018 г. Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой по данным [www.booking.com](http://www.booking.com) [18]

Следующей причиной, определяющей ценовую стратегию ИСР в аспекте конкуренции с КСР, выступают потребительские предпочтения гостей, которые, как правило, обусловлены тем, что гости оплачивают услуги за счет собственных средств. Потребительский спрос гостей на услуги размещения и проживания определяется не только ценовым фактором, но и площадью, а также расположением объекта ИСР (квартир). Предположение о наличии этих факторов сделано на основании того, что объекты с данным описанием присутствуют на онлайн-платформах. Однако исходной оценкой удовлетворенности гостей услугами средств размещения выступает соотношение «цена–качество». В табл. 6 представлено данное соотношение применительно к КСР и ИСР (по данным [www.booking.com](http://www.booking.com)) [18].

Таблица 6. Соотношение «цена–качество» в средствах размещения Иркутской области по состоянию на 30.06.2018 г.

Наименование локации	Соотношение «цена–качество», балл.	
	КСР	ИСР
г. Иркутск	8,08	8,84
г. Ангарск	8,23	8,82
Ольхонский район	7,65	8,44
Иркутский район	7,86	8,55
Слюдянский район	8,26	9,10
Прочие города Иркутской области	7,26	9,63

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой по данным [www.booking.com](http://www.booking.com) [18].

Анализ показал, что по основным локациям удовлетворенность гостей услугами средств размещения выше в ИСР.

Важное значение в аспекте конкуренции КСР и ИСР имеет создание условий для проживания людей с особыми потребностями, что является повышенным проявлением гостеприимства. Некоторые условия, отмеченные на онлайн-платформе [www.booking.com](http://www.booking.com) [18], наличие которых необходимо для принятия гостей с особыми потребностями, представлены в табл. 7.

**Таблица 7. Условия, обеспечивающие доступность средства размещения в Иркутской области для людей с особыми потребностями, по состоянию на 30.06.2018 г.**

Наименование условия	Количество, ед.	Доля, %
Помещение полностью находится на первом этаже	192	27,43
Душ с очень низким бортиком или без него	150	21,43
Для доступа к верхним этажам работает лифт	149	21,29
Полностью подходит для людей с ограниченными возможностями	51	7,29
Низкая раковина	33	4,71
Высокий туалет	29	4,14
Безбарьерная душевая	16	2,29
Ванна с поручнями	14	2,00
Туалет с поручнями	10	1,43
Стул для душа	7	1,00
Шнур/кнопка для вызова помощи в ванной	2	0,29

*Источник:* составлено Н.Н. Даниленко, И.Ю. Калининой, О.А. Сурановой по данным [www.booking.com](http://www.booking.com) [18].

Как показывают данные табл. 5, доступность средств размещения в настоящее время для людей с особыми потребностями сравнительно низкая, поэтому повышение доступности может явиться фактором конкурентоспособности средств размещения и проживания, поскольку численность соответствующих туристов возрастает. При решении вопросов гостеприимства в аспекте инклюзии возможно уточнение материальных составляющих критериев гостеприимства.

Деятельность в секторах КСР и ИСР предопределена рядом институтов, что отражается на конкурентных отношениях секторов и, как следствие, на состоянии гостеприимства. Институт гостеприимства, как и любой другой социальный институт, характеризуется наличием сводов норм поведения, кодексов, причем как формальных, так и неформальных. В РФ отношения, возникающие между предприятием сферы гостеприимства (в лице его сотрудников) и гостями, регулируются нормативно-правовыми актами разных уровней: Гражданским кодексом РФ, ФЗ «О защите прав потребителей»; отраслевыми нормативными актами («Правилами предоставления гостиничных услуг», «Правилами оказания услуг общественного питания»); внутренними нормативными актами предприятий гостеприимства («Правилами внутреннего распорядка», должностными инструкциями, правилами и стандартами обслуживания) [29–32]. Помимо правовых актов,

регулирование отношений осуществляется нормами общегражданского и профессионального этикета, корпоративной культурой и культурой обслуживания, принятыми на предприятии гостеприимства [33]. В мировой практике выработан ряд механизмов внедрения этических норм в деятельность организации [34], что может относиться к сфере гостиничных услуг, прежде всего в секторе КСР.

Особый интерес представляют так называемые «законы гостеприимства», т.е. исторически сложившиеся древние обычаи и священные традиции, связанные с особым поведением хозяев при приеме гостей, а также предписывающие строго определенную линию поведения в чужом доме [35], что непосредственно может относиться к участникам сектора ИСР и рассматриваться как «секретный» элемент гостеприимства. Однако данный элемент стал широко использоваться и объектами сектора КСР, причем в ряде случаев он выступает одной из характеристик их фирменного стиля.

Таким образом, имеющиеся институты и институции гостеприимства выступают реальными предпосылками построения отношений взаимовыгодного сотрудничества между секторами КСР и ИСР.

Разнообразные потребности туристов определяют возможности развития как сектора КСР, так и сектора ИСР, участники которых могут конкурировать между собой за привлечение туристов. Причем в ряде случаев потребности туристов могут быть удовлетворены только ИСР, осуществляющим коммутантное поведение [36]. Однако конкуренция является не единственным видом взаимоотношений участников рассматриваемых секторов, поскольку целесообразным может выступить «взаимовыгодное сотрудничество» [37].

Дифференциация потребностей современных туристов приводит к востребованности различных средств размещения, что предопределяет разработку вопроса об универсальных критериях гостеприимства в данных секторах, ориентированных на безопасность туристов на рынке гостиничных услуг. Представляется, что именно на основе данного подхода могут формироваться отношения взаимовыгодного сотрудничества.

*3. Разработка универсальных критериев оценки гостеприимства, определение их практической применимости на примере КСР и ИСР Иркутской области.*

*3.1. Обоснование необходимости разработки универсальных критериев гостеприимства для построения отношений взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР.*

Обоснование базируется на разработках И.Д. Котлярова, посвященных сотрудничеству конкурентов. Согласно его подходу «...сотрудничество между компаниями, организованное в форме, не препятствующей конкуренции, позволило бы сэкономить ресурсы предприятий (которые в противном случае отвлекаются на чрезмерную конкуренцию) и улучшить качество обслуживания потребителя (очевидно, что несколько сотрудничающих компаний могут лучше удовлетворить запросы потребителя, чем одиночная компания, работающая обособленно)» [37]. Таким образом, при

сохранении соперничества в достижении частных целей появляются общие интересы в деятельности компаний (в данном случае – деятельности объектов секторов КСР и ИСР) (табл. 8).

**Таблица 8. Общие цели взаимодействия средств размещения, основанные на положениях И.Д. Котлярова**

Положения И.Д. Котлярова	Трактовка общих целей взаимодействия КСР и ИСР
Противодействие конкурентам из других отраслей, предлагающих на целевом рынке данной отрасли товары-субституты	Противодействие самодеятельному (неорганизованному, дикому) туризму путем предоставления более комфортных и безопасных условий размещения и проживания в КСР и ИСР
Создание единых стандартов обслуживания потребителей и контроль их соблюдения	Соответствующее повышение стандартов обслуживания как у КСР, так и ИСР формирует благоприятный бренд дестинации, что способствует увеличению потока туристов. Поэтому средства размещения данных секторов не «переманивают» гостей, а работают в общем направлении увеличения потока туристов, например туристов с особыми потребностями
Лоббирование интересов отрасли	Повышенный уровень гостеприимства на рынке гостиничных услуг, включающих КСР и ИСР, способствует привлечению институциональных, финансовых, человеческих и образовательных ресурсов, что расширяет мультипликативный социально-экономический эффект
Совместное обслуживание покупателей	Сохранение потока туристов в «пиковые» периоды путем предоставления качественных услуг размещения и проживания, обеспечивающих необходимый уровень гостеприимства
Ведение конкуренции добросовестными методами	Ведение конкуренции достойными методами, базирующимися на одинаковых подходах предоставления качественных услуг размещения и проживания

*Источник:* составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

Кроме того, отмеченные положения должны быть связаны с обеспечением безопасности гостей на рынке гостиничных услуг.

*3.2. Определение возможности разработки перечня универсальных критериев гостеприимства для оценки деятельности КСР и ИСР с целью построения отношений взаимовыгодного сотрудничества и уточнено их содержание.*

В рамках достижения первого результата было доказано, что гостеприимство можно трактовать в аспекте обеспечения комфорта, что предопределяет подход к формированию универсальных критериев гостеприимства. Четырехкомпонентная концепция комфорта (в рамках концепции «комфорт в гостинице», разработанной Ж. Леви) складывается из следующих элементов: теплового комфорта, качества воздуха, технического комфорта, экономического комфорта [38]. Т.Г. Аносова, используя данный подход, предложила расширенную трактовку концепции «комфорт в гостинице»,

результатом которой является достижение экономического комфорта [38]. И.В. Зорин и В.А. Квартальнов в комплекс составляющих понятие «комфорт» включают следующие элементы: информационный, экономический, эстетический, бытовой, психологический [6].

Разработки данных авторов с учетом выделения Н.Н. Даниленко и О.А. Сурановой материальной и нематериальной составляющих услуги размещения и проживания позволили сформировать положения об основных характеристиках гостеприимства [8], что представлено на рис. 4.

Гостеприимство – создание максимально комфортных условий пребывания в различных средствах размещения и проживания с учетом имеющихся у них возможностей и ограничений, в частности в аспекте имеющихся ограниченных ресурсов

Гостеприимство <sup>1</sup>	Составляющие услуги размещения и проживания	
	Материальная составляющая (компонент)	Нематериальная составляющая (компонент)
Услуга предполагает получение определенного результата	Функциональный комфорт Эстетический комфорт Санитарно-гигиенический комфорт	Тепловой комфорт Качество воздуха Технический комфорт Экономический комфорт Световой комфорт Шумовой комфорт
Обслуживание предполагает определенный процесс для получения определенного результата		Информационный комфорт Психологический комфорт

Рис. 4. Характеристики гостеприимства в средствах размещения и проживания.  
Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой

На основе представленных характеристик гостеприимства в рамках КСР и ИСР были разработаны универсальные критерии гостеприимства и соответствующие им показатели как основание для построения отношений взаимовыгодного сотрудничества (табл. 9).

В рамках проведенного исследования акцент сделан на внутренних составляющих гостеприимства, хотя имеются исследования, в которых особое внимание уделяется изучению внешних составляющих, представленных окружением зданий и помещений, используемых для проживания [39, 40].

В ИСР особую роль в отношениях гостеприимства играет социально-психологический комфорт, что в определенной мере является их конкурентным преимуществом. Представляется, что в силу этого аспекты социально-психологического комфорта стали рассматриваться как стандарты обслуживания гостей в КСР [38, 41]. Описание показателей социально-психологического комфорта имеется в ряде работ, основные положения которых представлены в табл. 10.

<sup>1</sup> Гостеприимство рассматривается в совокупности понятий «услуга» и «обслуживание».

Таблица 9. Критерии гостеприимства и их показатели

Наименование критерия	Показатель
Функциональный комфорт	Месторасположение
	Планировка
	Площадь
	Комплектация
Эстетический комфорт	Внешний вид здания
	Интерьер
	Вид из окна
Санитарно-гигиенический комфорт	Чистота
	Условия уборки и удаления мусора
	Качество воды
	Исправность сантехнических систем
Тепловой комфорт	Температура
	Влажность
	Скорость воздуха
Качество воздуха	Состав и условия воздухообмена
Технический комфорт	Исправность и согласованные действия всех технических средств
Экономический комфорт	Ценовая доступность
Световой комфорт	Естественное освещение
	Искусственное освещение
Шумовой комфорт	Звукоизоляция
Информационный комфорт	Достоверность информации
	Доступность информации
	Полнота информации
Социально-психологический комфорт	Радушие
	Щедрость
	Дружелюбие
	Уважение
	Забота
Любезность	

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

Таблица 10. Описание социально-психологического комфорта как нематериальной составляющей услуги размещения и проживания

Показатель	Описание показателя	Источник
Радушие	Сердечное отношение в сочетании с гостеприимством, с готовностью помочь, оказать услугу, приветливость, хлебосольность, радушный прием	[42]
Щедрость	Отсутствие скупости, материальное пожертвование, благотворение, оказание помощи; великодушие, душевная щедрость, желание бескорыстно делиться идеями, с радостью передавать другим свои творческие, научные и другие достижения	[42]
Дружелюбие	Положительное нравственное качество личности, выражающее искреннее отношение к людям, чистые чувства, стремление к мирному доброму сосуществованию, к мирному спокойному решению возникающих конфликтов	[13]

Показатель	Описание показателя	Источник
Уважение	Чувство, основанное на признании чьих-либо достоинств, заслуг; почтение – глубокое уважение, обычно к лицу, старшему по возрасту, по положению, знаниям; пиетет – высшая степень уважения, почтения	[42]
Забота	Деятельность человека по добровольному содействию благу другого: оказание помощи и поддержки, создание благоприятных условий жизни, одарение теплом и любовью, соучастие в жизненных ситуациях и т.д.	[13]
Любезность	Предупредительный по отношению к другим, учтивый	[43]

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

Особую роль в обеспечении гостеприимства играет установка на безопасность туристов, обеспечивающаяся как материальной составляющей объекта размещения и проживания, так и нематериальной составляющей, выступающей в виде информационной и психологической безопасности.

В настоящее время особую значимость в сфере гостиничных услуг приобретает установка на информационную безопасность, что позволяет рассматривать средства размещения как источники формирования внутренних факторов обеспечения информационной безопасности. Например, в работе А.В. Шободоевой отмечено, что «информационная безопасность – сложное системное, многоуровневое явление, на состояние и перспективы развития которого оказывают прямое воздействие внешние и внутренние факторы» [44].

Безопасность, рассматриваемая нами как сквозной критерий гостеприимства (рис. 5) в той или иной степени присутствует во всех показателях, характеризующих критерии гостеприимства.

*Трактовка критерия «безопасность» применительно к КСР и ИСР.* Понятие «опасность» в туризме определено ГОСТ 32611-2014 «Туристские услуги. Требования по обеспечению безопасности туристов» [45], в соответствии с которым структура понятия «опасность» представлена в табл. 11. То есть безопасность трактуется нами как «отсутствие опасности».

В работе «Гостиничный менеджмент» [46] безопасность рассматривалась как совокупность определенных видов: пожарная безопасность, контроль доступа, сохранность имущества и финансов, информационная безопасность, что отражено в отмеченном выше ГОСТ [45].

С учетом изложенного безопасность в средствах размещения и проживания может быть представлена как совокупность основных видов безопасности (рис. 6).

Анализ нормативно-правовых документов подтвердил значимость обеспечения безопасности в средствах размещения и проживания и его роль как сквозного критерия оценки гостеприимства (табл. 12).

Таким образом, доказано, что имеется информационная и институциональная возможность разработки перечня универсальных критериев гостеприимства для оценки деятельности КСР и ИСР с целью построения отношений взаимовыгодного сотрудничества.



Рис. 5. Безопасность как сквозной критерий гостеприимства.  
Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой

Таблица 11. Структура понятия «опасность»

Понятие	Содержание понятия
Травмоопасность	Состояние, характеризующееся повышенным риском получения туристом травм
Пожароопасность	Опасность, представляющая собой риск возгорания
Гидрометеорологическая опасность	Опасность, обусловленная атмосферными, сезонными, погодными, климатическими и географическими факторами, а также атмосферными явлениями, не присущими региону обычного пребывания туристов
Биологическая опасность	Опасность, возникающая при воздействии на туриста болезнетворных микробов, бактерий, вирусов, при контакте с ядовитыми растениями и животными и употреблении некачественных продуктов питания
Экологическая опасность	Опасность, возникающая при отклонении от допустимых значений параметров, характеризующих состояние природной среды, в которой находятся туристы (химический состав воздуха, воды, почвы и т.д.)
Токсикологическая опасность	Опасность, возникающая при высоком содержании в воздухе, воде и окружающей туристов среде химических веществ, вредных для здоровья, нарушении правил проведения дезинфекции и дератизации в местах пребывания туристов
Радиоактивная опасность	Опасность, возникающая при радиоактивном заражении мест пребывания туристов
Криминогенная опасность	Опасность, связанная с посягательствами на жизнь, здоровье и имущество туристов, возникающая при антиобщественных проявлениях, правовых нарушениях, нарушениях общественного порядка
Военно-политическая опасность	Опасность, возникающая в момент угрозы или ведения военных действий в туристском регионе, включающая террористические и экстремистские действия

Понятие	Содержание понятия
Психофизиологическая опасность	Опасность, возникающая при физических и психофизиологических перегрузках туристов во время путешествия или в процессе оказания туристских услуг

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

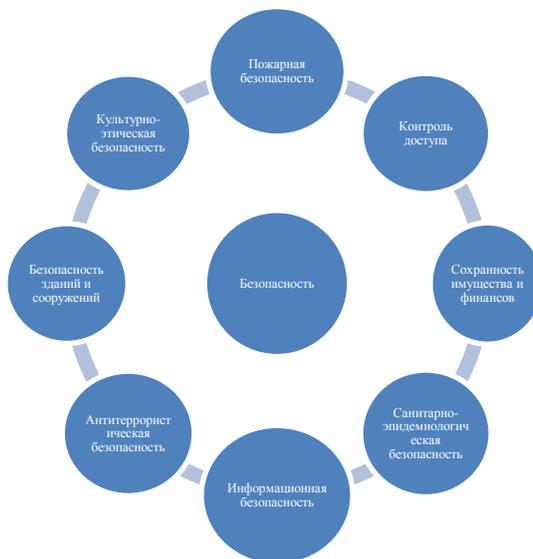


Рис. 6. Совокупность основных видов безопасности в средствах размещения и проживания. Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой

Таблица 12. Виды безопасности в средствах размещения и проживания, представленные в нормативно-правовых документах, регулирующих деятельность КСР и ИСР, соотношенные с критериями гостеприимства

Виды безопасности	Критерии гостеприимства	Нормативно-правовое регулирование	
		КСР	ИСР
Безопасность зданий и сооружений	Функциональный комфорт	Федеральный закон от 22.07.2008 № 123-ФЗ [47]	Федеральный закон от 22.07.2008 № 123-ФЗ [4]
	Световой комфорт	СП 30.13330.2016 [48]	СП 30.13330.2016 [48]
	Шумовой комфорт	СП 60.13330.2012 [49]	СП 60.13330.2012 [49]
	Тепловой комфорт	СП 52.13330.2016 [50]	СП 52.13330.2016 [50]
	Качество воздуха	СП 51.13330.2011 [51]	СП 51.13330.2011 [51]
	Качество воды	СанПиН 2.2.1/2.2.1.1076-01 [52]	СанПиН 2.2.1/2.2.1.1076-01 [52]
	Технический комфорт	СанПиН 2.1.6.1032-01 [53]	СанПиН 2.1.6.1032-01 [53]
		СанПиН 2.1.4.1074-01 [54]	СанПиН 2.1.4.1074-01 [54]
		Приказ Министерства культуры РФ от 11.07.2014 № 1215 [55]	СанПиН 2.1.4.1074-01 [54]
		ГОСТ Р 51185-2014 [56]	ГОСТ Р 51185-2014 [56]
		ГОСТ Р 56641-2015 [58]	

Виды безопасности	Критерии гостеприимства	Нормативно-правовое регулирование	
		КСР	ИСП
Санитарно-эпидемиологическая безопасность	Санитарно-гигиенический комфорт	СанПиН 2.1.2.2645-10 [59] ГОСТ Р 51185-2014 [56]	СанПиН 2.1.2.2645-10 [59] ГОСТ 55817-2013 [57] ГОСТ Р 56641-2015 [58]
Контроль доступа	Санитарно-гигиенический комфорт Экономический комфорт Информационный комфорт Социально-психологический комфорт Технический комфорт	Постановление Правительства РФ от 09.10.2015 № 1085 [31]	
Пожарная безопасность	Социально-психологический комфорт Экономический комфорт Технический комфорт	Федеральные законы от 30.12.2009 № 384-ФЗ [60]; от 22.07.2008 г. № 123-ФЗ [47]; от 21.12.1994 № 69-ФЗ [61] Постановление Правительства РФ от 25.04.2012 № 390 [62]	ГОСТ 55817-2013 [57] ГОСТ Р 56641-2015 [58]
Антитеррористическая безопасность	Социально-психологический комфорт Санитарно-гигиенический комфорт Экономический комфорт Информационный комфорт Технический комфорт	Постановление Правительства РФ от 14.04.2017 №447 [63]	
Сохранность имущества и финансов	Социально-психологический комфорт Экономический комфорт	Гражданский кодекс РФ от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ [29] Постановление Правительства РФ от 09.10.2015 № 1085 [31]	
Информационная безопасность	Информационный комфорт Социально-психологический комфорт	Федеральный закон от 07.02.1992 № 2300-1 [30] Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ [64] Постановление Правительства РФ от 09.10.2015 № 1085 [31] ГОСТ 32612-2014 [65]	Федеральный закон от 07.02.1992 № 2300-1 [30] ГОСТ 32612-2014 [65]

Виды безопасности	Критерии гостеприимства	Нормативно-правовое регулирование	
		КСР	ИСР
Культурно-этическая безопасность	Информационный комфорт Социально-психологический комфорт Эстетический комфорт	Формальные стандарты внутрикорпоративного поведения	Неформальные стандарты и правила поведения

Источник: составлено Н.Н. Даниленко, И.Ю. Калининой, О.А. Сурановой.

3.3. Выявление значимости критериев гостеприимства в отношении КСР и ИСР, представленных на рынке гостиничных услуг Иркутской области, с позиции оценки гостей на основе проведения контент-анализа отзывов, размещенных на онлайн-платформах бронирования КСР и ИСР.

**Результаты контент-анализа отзывов гостей о размещении и проживании в КСР.** На онлайн-платформе [www.booking.com](http://www.booking.com) [18] по состоянию на 30.06.2018 г. в Иркутской области зарегистрировано 238 КСР. Методом случайной выборки было отобрано 30 КРС, расположенных в г. Иркутске, пгт. Листвянке и Слюдянском районе, в том числе:

– г. Иркутск: гостиница «Академическая», гостиничный комплекс «Русь», отель Marx-hotel, отель «Матрешка», гостиница «Воздушная гавань», отель «Атлас», отель «Солнце», отель «Виктория», отель «Яковлев», гостиница «АэроОтель»;

– пгт. Листвянка: гостиничный комплекс «Легенда Байкала», гостиничный комплекс «Эдем», гостиничный комплекс «Эрси», загородный отель «Байкал», хостел «Белка», гостиница «Прибайкальская», кемпинг «Русское Подворье», база отдыха «Фактория», отель «Маяк», гостиница «Даурия»;

– Слюдянский район: гостиница «Куршавель», отель Delight, база отдыха «Вепское поместье», гостиничный комплекс «Байкальский рай», гостиничный комплекс «Пик Черского», отель «Гранд Байкал», отель «Турист», парк-отель «Белый Соболь», парк-отель «Хамар Дабан», хостел «Белка».

Методом случайной выборки для анализа было отобрано 300 отзывов по перечисленным выше КСР. Из каждого отзыва отбирались характеристики, данные зданию, помещению и его состоянию и (или) персоналу КСР. Обобщенные результаты представлены в табл. 13.

В отобранных отзывах имеются положительные оценки материальной составляющей 430 упоминаний (143%) и 163 упоминания (54%) о нематериальной составляющей услуги размещения и проживания. Характеристики материальной составляющей представлены следующими показателями:

- функциональный комфорт: удобное месторасположение, удобная организация пространства, (оборудование кухни, комплектация);
- санитарно-эпидемиологический комфорт: чистота;
- эстетический комфорт: вид из окна, оригинальный дизайн;
- тепловой комфорт: тепло.

**Таблица 13. Характеристики КСР в аспекте материальной и нематериальной составляющих по состоянию на 30.06.2018 г.**

Материальная составляющая (характеристика здания, помещения и его состояния)	Количество упоминаний в отзывах, ед.	Нематериальная составляющая (характеристика персонала)	Количество упоминаний в отзывах, ед.
Месторасположение (удобное): близко к остановкам, близко к достопримечательностям, близко к магазину (супермаркету)	108	Приветливый	28
Чисто	101	Добрый	22
Уютно	51	Хороший	20
Месторасположение (тихо, вдали от центра, вдали от дороги)	45	Отзывчивый	16
Вид из окна	44	Уровень коммуникации (быстрая связь, быстрые и полные ответы)	12
Приятная обстановка, атмосфера	14	Оказание помощи, поддержка, полезные советы, конструктивные замечания (встреча в аэропорту, вызов такси, организация экскурсий на Байкал, организация экскурсии по городу и др.)	10
Комфортно	14	Готовность помочь	9
Тепло	13	Вежливый	8
Оригинальный дизайн	12	Дружелюбный	8
Отсутствие опасности для детей	9	Гостеприимный	8
Оборудованная кухня	7	Внимательный	8
Удобная организация пространства	6	Радужный	5
Комплектация	4	Приятный	4
Аккуратно	2	Профессиональный/компетентный	2
		Любезный	2
		Знание языков	1
<i>Итого упоминаний</i>	<i>430</i>	<i>Итого упоминаний</i>	<i>163</i>

*Источник:* составлено И.Ю. Калининой.

Характеристики нематериальной составляющей представлены следующими показателями:

– информационный комфорт: оказание помощи, поддержка, полезные советы, конструктивные замечания (встреча в аэропорту, вызов такси, организация экскурсий на Байкал, организация экскурсий по городу и др.);

– социально-психологический комфорт: приветливый, добрый, хороший персонал.

Среди специфических черт гостеприимства на рынке гостиничных услуг Иркутской области была отмечена комфортная температура в КСР.

**Результаты контент-анализа отзывов гостей о размещении и проживании в ИСР.** На онлайн-платформе [www.airbnb.ru](http://www.airbnb.ru) [66] по состоянию на 30.06.2018 г. в Иркутской области зарегистрировано 316 ИСР, из которых 46 имеют статус «Суперхозяин» (гостеприимный хозяин). Для анализа методом случайной выборки было отобрано 1 000 отзывов относительно ИСР, имеющих статус «Суперхозяин». Из каждого отзыва отбирались характеристики здания, помещения и его состояния, а также характеристики хозяина и членов его семьи. Обобщенные результаты представлены в табл. 14.

**Таблица 14. Характеристики ИСР в аспекте материальной и нематериальной составляющих по состоянию на 30.06.2018 г.**

Материальная составляющая (характеристика здания, помещения и его состояния)	Количество упоминаний в отзывах, ед.	Нематериальная составляющая (характеристика хозяина и членов его семьи)	Количество упоминаний в отзывах, ед.
Месторасположение (удобное): близко к остановкам, близко к достопримечательностям, близко к магазину (супермаркету)	254	Оказание помощи, поддержка, полезные советы, конструктивные замечания (встреча в аэропорту, вызов такси, организация экскурсий на Байкал, организация экскурсий по городу и др.)	228
Чисто	126	Коммуникации с хозяином (быстрая связь, быстрые и полные ответы)	129
Комплектация	94	Знание языков (английский, французский, китайский)	59
Комфортно	86	Добрый, доброжелательный	54
Уютно	85	Дружелюбный	49
Оригинальный дизайн (деревянный дом, историческая постройка, внутреннее убранство: мебель, изготовленная хозяевами, сувениры, фотографии и др.)	81	Интересный, приятный в общении	46
Удобная организация пространства	74	Хороший, замечательный, чудесный, милый, отличный	43
Вид из окна	65	Любезный, предупредительный	42
Оборудование кухни	59	Внимательный, заботливый, услужливый, отзывчивый	41
Тепло	52	Оперативное решение вопросов	38
Просторно, свободно	43	Владеющий информацией	36
Кровать, постельное белье	42	Увлеченный, с энтузиазмом	36

Материальная составляющая (характеристика здания, помещения и его состояния)	Количество упоминаний в отзывах, ед.	Нематериальная составляющая (характеристика хозяина и членов его семьи)	Количество упоминаний в отзывах, ед.
Парковка	35	Гостеприимный, радушный	34
Месторасположение (тихо, вдали от центра, вдали от дороги)	27	Симпатичный, красивый	32
Освещение, светлое помещение	24	Ответственный	28
Аккуратно	22	Вежливый	19
Бутилированная вода	9	Скромный	6
Раздельный сбор мусора	8		
Отсутствие опасностей для детей	6		
<i>Итого упоминаний</i>	<i>1192</i>	<i>Итого упоминаний</i>	<i>920</i>

*Источник:* составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

В отобранных отзывах имеются положительные оценки материальной составляющей – 1 192 упоминания (120%) и 634 упоминания (63,4%) о нематериальной составляющей услуги размещения и проживания. Характеристики материальной составляющей представлены следующими показателями:

- функциональный комфорт: удобное месторасположение, удобная организация пространства, (оборудование кухни, комплектация);
- санитарно-эпидемиологический комфорт: чистота;
- эстетический комфорт: оригинальный дизайн (деревянный дом, историческая постройка, внутреннее убранство: мебель, изготовленная хозяевами, сувениры, фотографии и др.);
- тепловой комфорт: тепло;
- световой комфорт: светлое помещение.

Характеристики нематериальной составляющей представлены следующими показателями:

- информационный комфорт: оказание помощи гостям, оказание поддержки (полезные советы, конструктивные замечания), знание языков хозяином и членами его семьи;
- социально-психологический комфорт: хороший хозяин, дружелюбный и др.

Среди специфических черт гостеприимства на рынке гостиничных услуг Иркутской области были отмечены: комфортная температура в ИСР (тепло), знание хозяевами иностранных языков, особенно азиатских (китайский, корейский).

Анализ отзывов показал, что имеется определенное расхождение в аспекте материальной и нематериальной составляющих между КРС и ИСР. В частности, КСР располагают большими конкурентными преимуществами в части материальной составляющей (характеристика здания, помеще-

ния и его состояния), а ИСР «лидируют» по нематериальной составляющей (характеристика хозяина и членов его семьи). Поэтому если собственники и (или) управляющие компании не могут (не считают целесообразным) осуществлять инвестиции в материальную составляющую объектов ИСР, то это положение можно компенсировать нематериальной составляющей, которая исходит не от установленных стандартов, а от личных качеств хозяина и членов его семьи и (или) представителей управляющей компании.

КСР с целью повышения конкурентоспособности в отношениях с ИСР целесообразно уточнять стандарты обслуживания (требуются как поиск и отбор соответствующих сотрудников, обладающих необходимыми человеческими качествами, так и затраты на реализацию стандартов обслуживания).

**Выводы.** Решение вопроса о разработке универсальных критериев оценки гостеприимства осуществлялось по таким трем направлениям, как анализ литературных источников, анализ нормативно-правовых документов, контент-анализ отзывов гостей. Сопоставление результатов данных направлений представлено в табл. 15.

Как видно из данных табл. 15, в нормативно-правовых документах не представлены положения об эстетическом и социально-психологическом комфорте, которые присутствуют как в литературных источниках, так и являются значимыми для гостей. В силу этого данные критерии включаются нами в перечень универсальных критериев. Данный перечень содержит 12 позиций, среди которых выделена безопасность как сквозной критерий.

Поскольку имеются определенные расхождения в гостеприимстве между КСР и ИСР в материальном и нематериальном аспектах с позиции удовлетворения потребностей туристов, то целесообразно не «бороться» с ними, а воспринимать как данность при построении отношений взаимовыгодного сотрудничества в рамках соблюдения универсальных критериев гостеприимства.

Таким образом, соблюдение универсальных критериев гостеприимства на рынке гостиничных услуг Иркутской области может стать составляющей бренда региона. Реализация мероприятий взаимовыгодного сотрудничества между КСР и ИСР на основании соблюдения критериев гостеприимства, прежде всего безопасности, позволит обеспечить рост потока туристов в исследованный регион.

Таблица 15. Сопоставление критериев гостеприимства по направлениям анализа

Критерий	Литературный источник	Нормативно-правовые документы		Контент-анализ отзывов гостей	
		КСР	ИСР	КСР	ИСР
Функциональный комфорт	+	+	+	+	+
Эстетический комфорт	+	–	–	+	+
Санитарно-гигиенический комфорт	+	+	+	+	+
Тепловой комфорт	+	+	+	+	+
Качество воздуха	+	+	+	+	+
Технический комфорт	+	+	+	+	+

Экономический комфорт	+	+	+	+	+
Световой комфорт	+	+	+	+	+
Шумовой комфорт	+	+	+	+	+
Информационный комфорт	+	+	+	+	+
Социально-психологический комфорт	+	-	-	+	+
Безопасность	+	+	+	+	+

*Примечание.* «+» наличие, «-» – отсутствие соответствующего положения. Составлено Н.Н. Даниленко, О.А. Сурановой.

Определение возможных направлений деятельности КСР и ИСР на рынке гостиничных услуг Иркутской области с целью построения отношений взаимовыгодного сотрудничества КСР и ИСР с позиции соблюдения универсальных критериев гостеприимства предопределяет тематику будущих исследований.

### Литература

1. Морозов М.А., Рубцова Н.В. Роль туризма в устойчивом социально-экономическом развитии регионов Сибирского федерального округа // Региональная экономика: теория и практика. 2016. № 8 (431). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-turizma-v-ustoychivom-sotsialno-ekonomicheskom-razvitii-regionov-sibirskogo-federalnogo-okruga> (дата обращения: 08.11.2018).
2. Webster N. American Dictionary of the English Language. New York Published by S. Converse.
3. Браймер Р.А. Основы управления в индустрии гостеприимства. М. : Аспект Пресс, 1995. 382 с.
4. Уокер Дж.Р. Управление гостеприимством. М. : Юнити-Дана, 2006.
5. Аванесова Г.А., Воронкова Л.П., Маслов В.И., Фролов А.И. Туризм, гостеприимство, сервис: словарь-справочник. М. : Аспект Пресс, 2002.
6. Зорин И.В., Квартальнов В.А. Энциклопедия туризма : справочник / Рос. междунар. академия туризма. М. : Финансы и статистика, 2003. 364 с.
7. Ефимова О.П., Ефимова Н.А., Кабушкин Н.И. Экономика гостиниц и ресторанов : учеб. пособие. М. : Новое знание, 2004. 392 с.
8. Даниленко Н.Н., Суранова О.А. Услуги индивидуальных средств размещения как объект исследования // Бизнес. Образование. Право. 2018. № 2 (43). С. 31–37. DOI: 10.25683/VOLBI.2018.43.238.
9. Большой энциклопедический словарь / ред. А.М. Прохоров. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Большая российская энциклопедия, 2000. 1456 с.
10. Блейхер В.М., Крук И.В. Толковый словарь психиатрических терминов. Воронеж : НПО «МОДЭК», 1995. 640 с.
11. Вайнер Э.Н., Кастюнин С.А. Краткий энциклопедический словарь: Адаптивная физическая культура. 2-е изд., стер. М. : Флинта, 2012. 144 с.
12. Жмуров В.А. Большая энциклопедия по психиатрии. 2-е изд. М., 2012.
13. Безрукова В.С. Основы духовной культуры (энциклопедический словарь педагога). Екатеринбург, 2000. 937 с.
14. Морозов М.А., Рубцова Н.В. Социально-экономическая эффективность туристской деятельности: современные подходы к исследованию // Baikal Research Journal. 2016. № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialno-ekonomicheskaya-effektivnost-turistskoj-deyatelnosti-sovremennye-podhody-k-issledovaniyu> (дата обращения: 08.11.2018).
15. Заякин С.В. Институциональный анализ индустрии гостеприимства // РОС-2012. URL: <http://www.read.in.ua/book250130/> (дата обращения: 27.07.2018).

16. *Отчеты* о деятельности агентства по туризму Иркутской области, 2009, 2015-2017 гг. URL: <http://irkobl.ru/sites/tour/report/> (дата обращения: 29.08.2018).
17. *Солодков М.В., Борисова А.О.* Конкурентоспособность Иркутской области на мировом рынке туристских услуг // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. Серия «Гуманитарные и общественные науки». 2016. № 3. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/konkurentosposobnost-irkutskoy-oblasti-na-mirovom-rynke-turistskih-uslug> (дата обращения: 08.11.2018).
18. *Онлайн-система* бронирования. URL: <https://www.booking.com> (дата обращения: 29.08.2018).
19. *Территориальный орган* федеральной службы государственной статистики по Иркутской области. URL: <http://www.irkutskstat.gks.ru> (дата обращения: 29.08.2018).
20. *Посуточная аренда* жилья. URL: <https://www.sutochno.ru> (дата обращения: 29.08.2018).
21. *Доска объявлений* от частных лиц и компаний Авито. URL: <http://www.avito.ru> (дата обращения: 29.08.2018).
22. *ГОСТ Р 53522-2009* Туристские и экскурсионные услуги. Основные положения [Текст]. Введ. 2010-07-01. М. : Стандартинформ, 2010.
23. *Российская гостиничная ассоциация*. URL: <https://rha.ru/ob-assotsiatsii/chleny-assotsiatsii> (дата обращения: 29.08.2018).
24. *Сибирская байкальская ассоциация* туризма. URL: <http://www.sbat.info> (дата обращения: 18.09.2018).
25. *Туристическая компания* «Гранд Байкал». URL: <http://www.grandbaikal.ru> (дата обращения: 29.08.2018).
26. *Ассоциация* «Байкальская виза». URL: <http://www.baikal-visa.ru> (дата обращения: 29.08.2018).
27. *Группа компаний* «Истлэнд». URL: <https://www.eastland.pro> (дата обращения: 29.08.2018).
28. *Кораблева Г.Б.* Институциональные основы формирования профессиональных общностей // Вестник ЮУрГУ. Серия «Социально-гуманитарные науки». 2006. № 2 (57). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-osnovy-formirovaniya-professionalnyh-obschnostey> (дата обращения: 29.09.2018).
29. *Гражданский кодекс* РФ от 26 января 1996 года № 14-ФЗ URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_9027/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/) (дата обращения: 29.08.2018).
30. *Федеральный закон* от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_305/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_305/) (дата обращения: 29.08.2018).
31. *Постановление* Правительства РФ от 09.10.2015 № 1085 «Об утверждении Правил предоставления гостиничных услуг в Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_187292/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187292/) (дата обращения: 29.08.2018).
32. *Постановление* Правительства РФ от 15.08.1997 № 1036 «Об утверждении Правил оказания услуг общественного питания». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_15559/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_15559/) (дата обращения: 29.08.2018).
33. *Заякин С.В.* Трансформация роли и места социокультурного феномена гостеприимства в современном обществе // Новые голоса в науке: идеи и проекты-2012 : сборник материалов VII конкурса научно-практических работ студентов и аспирантов. Екатеринбург : Гуманитарный ун-т, 2012. 192 с.
34. *Петрунин Ю.Ю., Борисов В.К.* Этика бизнеса : учеб. пособие. М., 2000.
35. *Законы гостеприимства*. URL: <http://ru.gameofthrones.wikia.com/wiki/> (дата обращения 28.09.2018).
36. *Даниленко Н.Н., Суранова О.А.* Роль и место индивидуальных средств размещения на региональном рынке гостиничных услуг // Активизация интеллектуального и ресурсного потенциала регионов: материалы 4-й Всероссийской научно-практической конференции : в 2 ч. / под науч. ред. Н.Н. Даниленко, О.Н. Басовой. 2018. С. 445–454. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=36259095> (дата обращения: 01.11.2018).

37. *Котляров И.Д.* Маркетинг конкурентов и связи с конкурентами: сотрудничество как путь к рыночному успеху // Территория новых возможностей. 2010. № 4 (8). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/marketing-konkurentov-i-svyazi-s-konkurentami-sotrudnichestvo-kak-put-k-rynochnomu-uspehu> (дата обращения: 29.08.2018).
38. *Аносова Т.Г., Танчев Ж.* Технологии комфорта : учеб. пособие / М-во образования и науки Рос. Федерации, Урал. федер. ун-т. Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016.
39. *Чепелева К.В., Саенко И.А.* Параметры классификации объектов жилой недвижимости: методологический и региональный аспект // Урбанистика. 2017. № 3. С. 24–43. DOI: 10.7256/2310-8673.2017.3.23757. URL: [http://e-notabene.ru/urb/article\\_23757.html](http://e-notabene.ru/urb/article_23757.html)
40. *Бедин Б.М., Гусак А.С.* Факторы, влияющие на ценовую динамику рынка недвижимости // Известия БГУ. 2017. № 2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/faktory-vliyayushchie-na-tsenovuyu-dinamiku-rynka-nedvizhimosti> (дата обращения: 08.11.2018).
41. *Балашова Е.А.* Гостиничный бизнес. Как достичь безупречного сервиса. М. : Вершина, 2007. 208 с.
42. *Краткий словарь нравственных понятий.* URL: <https://azbyka.ru/deti/1/pravoslavna-ya-pedagogika/uchebny-e-posobiya> (дата обращения: 29.08.2018).
43. *Ушаков Д.Н.* Толковый словарь русского языка. М. : Альта-Принт, 2005.
44. *Шободоева А.В.* Развитие понятия «Информационная безопасность» в научно-правовом поле России // Известия БГУ. 2017. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-ponyatiya-informatsionnaya-bezopasnost-v-nauchno-pravovom-pole-rossii> (дата обращения: 08.11.2018).
45. *ГОСТ 32611-2014* Туристские услуги. Требования по обеспечению безопасности туристов. Введ. 2016-01-01. М. : Стандартинформ, 2014.
46. *Иванов В.В., Волов А.Б.* Гостиничный менеджмент. М. : ИНФРА-М, 2007. 384 с. (Национальные проекты).
47. *Федеральный закон от 22.07.2008 г. № 123-ФЗ «Технический регламент о требованиях пожарной безопасности».* URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_78699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_78699/) (дата обращения: 29.08.2018).
48. *СП 30.13330.2016* Внутренний водопровод и канализация зданий. Актуализированная редакция СНиП 2.04.01-85\*. Введ. 2017-06-17. М. : Стандартинформ, 2017.
49. *СП 60.13330.2012* Отопление, вентиляция и кондиционирование. Актуализированная редакция СНиП 41-01-2003. Введ. 2013-01-01. М. : Минрегион России, 2012.
50. *СП 52.13330.2016* Естественное и искусственное освещение. Актуализированная редакция СНиП 23-05-95\*. Введ. 2017-05-08. М. : Стандартинформ, 2017.
51. *СП 51.13330.2011* Защита от шума. Актуализированная редакция СНиП 23-03-2003 (с Изменением N 1). Введ. 2011-05-20. М. : ОАО «ЦПП», 2010.
52. *СанПиН 2.2.1/2.1.1.1076-01* Гигиенические требования к инсоляции и солнцезащите помещений жилых и общественных зданий и территорий. Введ. 2002-02-01.
53. *СанПиН 2.1.6.1032-01* Гигиенические требования к обеспечению качества атмосферного воздуха населенных мест. Введ. 2001-01-01.
54. *СанПиН 2.1.4.1074-01* Питьевая вода. Гигиенические требования к качеству воды централизованных систем питьевого водоснабжения. Контроль качества. Гигиенические требования к обеспечению безопасности систем горячего водоснабжения. Введ. 2002-01-01.
55. *Приказ* Министерства культуры РФ от 11.07.2014 №1215 «Об утверждении порядка классификации объектов туристской индустрии, включающих гостиницы и иные средства размещения, горнолыжные трассы и пляжи, осуществляемой аккредитованными организациями». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122445/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122445/) (дата обращения: 29.08.2018).
56. *ГОСТ Р 51185-2014* Туристские услуги. Средства размещения. Общие требования. Введ. 2016-01-01. М. : Стандартинформ, 2015.
57. *ГОСТ 55817-2013* Услуги средств размещения. Общие требования к индивидуальным средствам размещения. Введ. 2015-09-01. М. : Стандартинформ, 2014.

58. ГОСТ Р 56641-2015 Услуги малых средств размещения. Сельские гостевые дома. Общие требования. Введ. 2016-07-01. М. : Стандартинформ, 2016.

59. СанПиН 2.1.2.2645-10 Санитарно-эпидемиологические требования к условиям проживания в жилых зданиях и помещениях [Текст]. Введ. 2010-08-15.

60. *Федеральный закон* от 30.12.2009 № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_95720/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95720/) (дата обращения: 29.08.2018).

61. *Федеральный закон* от 21.12.1994 № 69-ФЗ «О пожарной безопасности». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5438/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5438/) (дата обращения: 29.08.2018).

62. *Постановление* Правительства РФ от 25.04.2012 № 390 «О противопожарном режиме». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129263/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129263/) (дата обращения: 29.08.2018).

63. *Постановление* Правительства РФ от 14.04.2017 № 447 «Об утверждении требований к антитеррористической защищенности гостиниц и иных средств размещения и формы паспорта безопасности этих объектов». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_215494/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215494/) (дата обращения: 29.08.2018).

64. *Федеральный закон* от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61801/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/) (дата обращения: 29.08.2018).

65. ГОСТ 32612-2014 Туристские услуги. Информация для потребителей. Общие требования. Введ. 2016-01-01. М. : Стандартинформ, 2014.

66. *Онлайн-площадка* для размещения, поиска и краткосрочной аренды частного жилья. URL: <https://www.airbnb.ru> (дата обращения: 29.08.2018).

#### **Development of a List of Universal Criteria for Assessing Hospitality (A Case Study of Accommodation Facilities of Irkutsk Oblast)**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 60–91.

DOI: 10.17223/19988648/46/5

**Nina N. Danilenko**, Baikal State University (Irkutsk, Russian Federation). E-mail: [nina.danilenko@gmail.com](mailto:nina.danilenko@gmail.com)

**Irina Yu. Kalinina**, Baikal State University (Irkutsk, Russian Federation). E-mail: [ey\\_10@inbox.ru](mailto:ey_10@inbox.ru)

**Oksana A. Suranova**, Baikal State University (Irkutsk, Russian Federation). E-mail: [SuranovaISU@mail.ru](mailto:SuranovaISU@mail.ru)

**Keywords:** hotel services market, accommodation facilities, universal hospitality criteria, Irkutsk Oblast.

The article deals with the issue of the possibilities for building mutually beneficial cooperation as a specific form of competition between collective and individual accommodation facilities on the market of hotel services on the basis of universal hospitality criteria observance. The modern interpretation of the term “hospitality” is given. The article proves the possibility of building mutually beneficial cooperation in the sphere of hospitality in the aspect of assessing the historical and institutional prerequisites of interconnection between the sectors of accommodation facilities. The article has developed a list of universal criteria for assessing hospitality, including tourists’ safety. On the example of collective and individual accommodation facilities of Irkutsk Oblast, the criteria’s practical applicability has been determined.

#### **References**

1. Morozov, M.A. & Rubtsova, N.V. (2016) Tourism’s role in sustainable socio-economic development of the regions of the Siberian Federal District. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika – Regional Economics: Theory and Practice.* 8 (431). [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/rol-turizma-v-ustoychivom-sotsialno-ekonomicheskom-razvitiy-regionov-sibirskogo-federalnogo-okruga>. (Accessed: 08.11.2018). (In Russian).
2. Webster, N. (1828) *American Dictionary of the English Language*. New York: S. Converse.

3. Brimer, R.A. (1995) *Osnovy upravleniya v industrii gostepriimstva* [Hospitality management]. Translated from English. Moscow: Aspekt Press.
4. Walker, J.R. (2006) *Upravlenie gostepriimstvom* [Hospitality management]. Translated from English. Moscow: Yuniti-Dana.
5. Avanesova, G.A., Voronkova, L.P., Maslov, V.I. & Frolov, A.I. (2002) *Turizm, gostepriimstvo, servis: slovar'-spravochnik* [Tourism, hospitality, service: A reference dictionary]. Moscow: Aspekt Press.
6. Zorin, I.V. & Kvartal'nov, V.A. (2003) *Entsiklopediya turizma: spravochnik* [Encyclopedia of Tourism: A reference book]. Moscow: Finansy i statistika.
7. Efimova, O.P., Efimova, N.A. & Kabushkin, N.I. (2004) *Ekonomika gostinits i restoranov* [The economy of hotels and restaurants]. Moscow: Novoe znanie.
8. Danilenko, N.N. & Suranova, O.A. (2018) Services of individual accommodation facilities as a research object. *Biznes. Obrazovanie. Pravo – Business. Education. Law*. 2 (43). (In Russian). pp. 31–37. DOI: 10.25683/VOLBI.2018.43.238
9. Prokhorov, A.M. (ed.) (2000) *Bol'shoy entsiklopedicheskiy slovar'* [The Great Encyclopedic Dictionary]. 2nd ed. Moscow: Bol'shaya rossiyskaya entsiklopediya.
10. Bleykher, V.M. & Kruk, I.V. (1995) *Tolkovyy slovar' psikiatricheskikh terminov* [Explanatory Dictionary of Psychiatric Terms]. Voronezh: NPO "MODEK".
11. Vayner, E.N. & Kastyunin, S.A. (2012) *Kratkiy entsiklopedicheskiy slovar': Adaptivnaya fizicheskaya kul'tura* [A Brief Encyclopedic Dictionary: Adaptive Physical Culture]. 2nd ed. Moscow: Flinta.
12. Zhmurov, V.A. (2012) *Bol'shaya entsiklopediya po psikiatrii* [The Big Encyclopedia of Psychiatry]. 2nd ed. Moscow: Dzhangar.
13. Bezrukova, V.S. (2000) *Osnovy dukhovnoy kul'tury (entsiklopedicheskiy slovar' pedagoga)* [Fundamentals of spiritual culture (encyclopedic dictionary of a teacher)]. Yekaterinburg: Delovaya kniga.
14. Morozov, M.A. & Rubtsova, N.V. (2016) Socio-economic efficiency of tourism activity: modern approaches to research. *Baikal Research Journal*. 2. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/sotsialno-ekonomicheskaya-effektivnost-turistskoy-deyatelnosti-sovremennye-podhody-k-issledovaniyu>. (Accessed: 08.11.2018).
15. Zayakin, S.V. (2012) Institutional'nyy analiz industrii gostepriimstva [Institutional analysis of the hospitality industry]. *ROS-2012*. [Online] Available from: <http://www.read.in.ua/book250130/>. (Accessed: 27.07.2018).
16. Irkobl.ru. (2018) *Otchet'y o deyat'nosti agentstva po turizmu Irkutskoy oblasti, 2009, 2015–2017 gg.* [Reports on the activities of the tourism agency of Irkutsk Oblast: 2009, 2015–17]. [Online] Available from: <http://irkobl.ru/sites/tour/report/>. (Accessed: 29.08.2018).
17. Solodkov, M.V. & Borisova, A.O. (2016) The competitiveness of the Irkutsk Region in the world tourism market. *Vestnik Baltiyskogo federal'nogo universiteta im. I. Kanta. Seriya "Gumanitarnye i obshchestvennye nauki" – IKFBU's Vestnik. Series "Humanities and Social Sciences"*. 3. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/konkurentosposobnost-irkutskoy-oblasti-na-mirovom-rynke-turistskih-uslug>. (Accessed: 08.11.2018). (In Russian).
18. Booking.com. (n.d.) *Onlayn-sistema bronirovaniya* [Online booking system]. [Online] Available from: <https://www.booking.com>. (Accessed: 29.08.2018).
19. *Territorial body of the Federal State Statistics Service for Irkutsk Oblast*. [Online] Available from: <http://www.irkutskstat.gks.ru>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).
20. Sutochno.ru. (n.d.) *Posutochnaya arenda zhil'ya* [Daily housing rental]. [Online] Available from: <https://www.sutochno.ru>. (Accessed: 29.08.2018).
21. *Avito*: Announcement board from individuals and companies. [Online] Available from: <http://www.avito.ru>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).
22. Standartinform. (2010) *GOST R 53522-2009 Turistskie i ekskursionnye uslugi. Osnovnye polozheniya. Vved. 2010-07-01* [GOST R 53522-2009 Tourist and excursionist services. Main principles. Effective 2010-07-01]. Moscow: Standartinform.

23. *Russian Hotel Association*. [Online] Available from: <https://rha.ru/ob-associatsii/chleny-assotsiatsii>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

24. *Siberian Baikal Tourism Association*. [Online] Available from: <http://www.sbat.info>. (Accessed: 18.09.2018). (In Russian).

25. *Travel company "Grand Baikal"*. [Online] Available from: <http://www.grandbaikal.ru>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

26. *The Baikal Visa Association*. [Online] Available from: <http://www.baikal-visa.ru>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

27. *Eastland Group of Companies*. [Online] Available from: <https://www.eastland.pro>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

28. Korableva, G.B. (2006) Institutional'nye osnovy formirovaniya professional'nykh obshchnostey [Institutional foundations of the formation of professional communities]. *Vestnik YuUrGU. Seriya "Sotsial'no-gumanitarnye nauki" – Bulletin of South Ural State University. Series "Humanities and Social Sciences"*. 2 (57). [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-osnovy-formirovaniya-professionalnyh-obshchnostey>. (Accessed: 29.09.2018).

29. Russian Federation. (1996) *The Civil Code of the Russian Federation of January 26, 1996, No. 14-FZ*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_9027/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

30. Russian Federation. (1992) *Federal Law No. 2300-1 of 07.02.1992 "On the Protection of Consumer Rights"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_305/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_305/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

31. Russian Federation. (2015) *Order of the Government of the Russian Federation No. 1085 of 09.10.2015 "On approval of the Rules for the provision of hotel services in the Russian Federation"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_187292/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_187292/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

32. Russian Federation. (1997) *Order of the Government of the Russian Federation No. 1036 of 08.15.1997 "On approval of the Rules for the provision of catering services"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_15559/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_15559/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

33. Zayakin, S.V. (2012) [The transformation of the role and place of the sociocultural phenomenon of hospitality in modern society]. *Novye golosa v nauke: idei i proekty-2012* [New voices in science: ideas and projects-2012:]. Proceedings of the VII Contest of Students' and Graduates' Research Works. Yekaterinburg: Gumanitarnyy un-t. (In Russian).

34. Petrunin, Yu.Yu. & Borisov, V.K. (2000) *Etika biznesa* [Ethics of business]. Moscow: Delo.

35. Game of Thrones. Wiki. (n.d.) *Zakony gostepriimstva* [The laws of hospitality]. [Online] Available from: <http://ru.gameofthrones.wikia.com/wiki/>. (Accessed 28.09.2018).

36. Danilenko, N.N. & Suranova, O.A. (2018) Place and role of individual means of accommodation in the regional market of hotel services. *Aktivizatsiya intellektual'nogo i resursnogo potentsiala regionov* [ctivization of the intellectual and resource potential of the regions]. Proceedings of the 4th All-Russian Conference. In 2 parts. [Online] Available from: <https://elibrary.ru/item.asp?id=36259095>. (Accessed: 01.11.2018). (In Russian).

37. Kotlyarov, I.D. (2010) Competitors' marketing and competitors' relations: cooperation as a way to market success. *Territoriya novykh vozmozhnostey*. 4 (8). [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/marketing-konkurentov-i-svyazi-s-konkurentami-sotrudnichestvo-kak-put-k-rynochnomu-uspehu>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

38. Anosova, T.G. & Tanchev, Zh. (2016) *Tekhnologii komforta* [Technologies of comfort]. Yekaterinburg: Ural Federal University.

39. Chepeleva, K.V. & Saenko, I.A. (2017) Classification parameters of the objects of residential realty: methodological and regional aspects. *Urbanistika – Urban Studies*, 3. pp.24–43. (In Russian). DOI: 10.7256/2310-8673.2017.3.23757. [Online] Available from: [http://e-notabene.ru/urb/article\\_23757.html](http://e-notabene.ru/urb/article_23757.html).

40. Bedin, B.M. & Gusak, A.S. (2017) Factors affecting the price dynamics of real estate market. *Izvestiya BGU – Baikal Research Journal*. 2. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/factory-vliyayushchie-na-tsenovuyu-dinamiku-rynka-nedvizhimosti>. (Accessed: 08.11.2018). (In Russian).
41. Balashova, E.A. (2007) *Gostinichnyy biznes. Kak dostich' bezuprechnogo servisa* [Hotel business. How to achieve perfect service]. Moscow: Vershina.
42. Azbyka.ru. (n.d.) *Kratkiy slovar' npravstvennykh ponyatiy* [A brief dictionary of moral concepts]. [Online] Available from: <https://azbyka.ru/deti/1/pravoslav-naya-pedagogika/uchebny-e-posobiya>. (Accessed: 29.08.2018).
43. Ushakov, D.N. (2005) *Tolkovyy slovar' russkogo yazyka* [Explanatory dictionary of the Russian language]. Moscow: Al'ta-Print.
44. Shobodoeva, A.V. (2017) The development of the notion of “information security” in the Russian legal and research framework. *Izvestiya BGU – Baikal Research Journal*. 1. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-ponyatiya-informatsionnaya-bezopasnost-v-nauchno-pravovom-pole-rossii>. (Accessed: 08.11.2018). (In Russian).
45. Standartinform. (2014) *GOST 32611-2014 Turistskie uslugi. Trebovaniya po obespecheniyu bezopasnosti turistov. Vved. 2016-01-01* [GOST 32611-2014 Travel services. Requirements for ensuring the safety of tourists. Effective 2016-01-01]. Moscow: Standartinform.
46. Ivanov, V.V. & Volov, A.B. (2007) *Gostinichnyy menedzhment* [Hotel management]. Moscow: INFRA-M.
47. Russian Federation. (2008) *Federal Law of No. 123-FZ July 22, 2008, “Technical Regulations on Fire Safety Requirements”*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_78699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_78699/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).
48. Standartinform. (2017) *SP 30.13330.2016 Vnutrenniy vodoprovod i kanalizatsiya zdaniy. Aktualizirovannaya redaktsiya SNiP 2.04.01-85\**. Vved. 2017-06-17 [Construction Rule (SP) Internal water supply and sewerage of buildings. Updated edition of Building Code (SNiP) 2.04.01-85\*. Effective 2017-06-17]. Moscow: Standartinform.
49. Minregion Rossii. (2012) *SP 60.13330.2012 Otoplenie, ventilyatsiya i konditsionirovanie. Aktualizirovannaya redaktsiya SNiP 41-01-2003. Vved. 2013-01-01* [Construction Rule (SP) 60.13330.2012 Heating, ventilation and air conditioning. Updated edition of Building Code (SNiP) 41-01-2003. Effective 2013-01-01]. Moscow: Minregion Rossii.
50. Standartinform. (2017) *SP 52.13330.2016 Estestvennoe i iskusstvennoe osveshchenie. Aktualizirovannaya redaktsiya SNiP 23-05-95\**. Vved. 2017-05-08 [Construction Rule (SP) 52.13330.2016 Natural and artificial lighting. Updated edition of Building Code (SNiP) 23-05-95\*. Effective 2017-05-08]. Moscow: Standartinform.
51. TsPP. (2010) *SP 51.13330.2011 Zashchita ot shuma. Aktualizirovannaya redaktsiya SNiP 23-03-2003 (s Izmeneniyem N 1). Vved. 2011-05-20* [Construction Rule (SP) 51.13330.2011 Protection against noise. The updated edition of Building Code (SNiP) 23-03-2003 (with Amendment No. 1). Effective 2011-05-20]. Moscow: OAO “TsPP”.
52. Russian Federation. (2002) *SanPiN 2.2.1/2.1.1.1076-01 Gigienicheskie trebovaniya k insolyatsii i solntsezashchite pomeshcheniy zhilykh i obshchestvennykh zdaniy i territoriy. Vved. 2002-02-01* [Sanitary Rules and Regulations (SanPiN) 2.2.1/2.1.1.1076-01 Hygienic requirements for insolation and sun protection of premises of residential and public buildings and territories. Effective 2002-02-01]. Moscow: [s.n.].
53. Russian Federation. (2002) *SanPiN 2.1.6.1032-01 Gigienicheskie trebovaniya k obespecheniyu kachestva atmosfernogo vozdukha naseleennykh mest. Vved. 2001-01-01* [Sanitary Rules and Regulations (SanPiN) 2.1.6.1032-01 Hygienic requirements for ensuring the quality of atmospheric air in populated areas. Effective 2001-01-01.]. Moscow: [s.n.].
54. Russian Federation. (2002) *SanPiN 2.1.4.1074-01 Pit'evaya voda. Gigienicheskie trebovaniya k kachestvu vody tsentralizovannykh sistem pit'evogo vodosnabzheniya. Kontrol' kachestva. Gigienicheskie trebovaniya k obespecheniyu bezopasnosti sistem goryachego*

vodosnabzheniya. Vved. 2002-01-01 [Sanitary Rules and Regulations (SanPiN) 2.1.4.1074-01 Drinking water. Hygienic requirements for water quality of centralized drinking water supply systems. Quality control. Hygienic requirements for ensuring the safety of hot water systems. Effective 2002-01-01]. Moscow: [s.n.].

55. Russian Federation. (2014) *Order of the Ministry of Culture of the Russian Federation No. 1215 of July 11, 2014, "On approval of the classification procedure for tourism industry facilities, including hotels and other accommodation facilities, ski slopes and beaches, carried out by accredited organizations"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122445/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122445/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

56. Standartinform. (2015) *GOST R 51185-2014 Turistskie uslugi. Sredstva razmeshcheniya. Obshchie trebovaniya. Vved. 2016-01-01* [GOST R 51185-2014 Travel services. Means of accommodation. General requirements. Effective 2016-01-01]. Moscow: Standartinform.

57. Standartinform. (2014) *GOST 55817-2013 Uslugi sredstv razmeshcheniya. Obshchie trebovaniya k individual'nym sredstvam razmeshcheniya. Vved. 2015-09-01* [GOST 55817-2013 Accommodation facilities services. General requirements for individual accommodation facilities. Effective 2015-09-01]. Moscow: Standartinform.

58. Standartinform. (2016) *GOST R 56641-2015 Uslugi malykh sredstv razmeshcheniya. Sel'skie gostevye doma. Obshchie trebovaniya. Vved. 2016-07-01* [GOST R 56641-2015 Services of small accommodation facilities. Rural guest houses. General requirements. Effective 2016-07-01]. Moscow: Standartinform.

59. Russian Federation. (2010) *SanPiN 2.1.2.2645-10 Sanitarno-epidemiologicheskie trebovaniya k usloviyam prozhivaniya v zhilykh zdaniyakh i pomeshcheniyakh. Vved. 2010-08-15* [Sanitary Rules and Regulations (SanPiN) 2.1.2.2645-10 Sanitary and epidemiological requirements for living conditions in residential buildings and premises. Effective 2010-08-15]. Moscow: [s.n.].

60. Russian Federation. (2009) *Federal Law No. 384-FZ of 30 December 2009 "Technical Regulations on the Safety of Buildings and Structures"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_95720/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_95720/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

61. Russian Federation. (1994) *Federal Law No. 69-FZ of December 21, 1994, "On Fire Safety"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_5438/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5438/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

62. Russian Federation. (2012) *Order of the Government of the Russian Federation No. 390 of 25 April 2012 "On the fire safety regime"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_129263/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129263/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

63. Russian Federation. (2017) *Order of the Government of the Russian Federation No. 447 of April 14, 2017, "On approval of the requirements for anti-terrorist protection of hotels and other accommodation facilities and the form of a safety data sheet for these facilities"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_215494/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_215494/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

64. Russian Federation. (2006) *Federal Law No. 152-FZ of July 27, 2006, "On Personal Data"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_61801/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/). (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

65. Standartinform. (2014) *GOST 32612-2014 Turistskie uslugi. Informatsiya dlya potrebiteley. Obshchie trebovaniya. Vved. 2016-01-01* [GOST 32612-2014 Travel services. Information for consumers. General requirements. Effective 2016-01-01]. Moscow: Standartinform.

66. AIRBNB. [Online] Available from: <https://www.airbnb.ru>. (Accessed: 29.08.2018). (In Russian).

## ЭКОНОМИКА ТРУДА

УДК 331.1

DOI: 10.17223/19988648/46/6

**О.В. Зонова, Е.В. Нехода**

### **МЕТОДИЧЕСКИЙ ПОДХОД К ИЗМЕРЕНИЮ КАЧЕСТВА ТРУДОВОЙ ЖИЗНИ РАБОТНИКОВ: РЕГИОНАЛЬНЫЙ АСПЕКТ**

*Статья посвящена разработке системы показателей для оценки качества трудовой жизни работников региона. В статье авторами систематизированы теоретические подходы к понятию «качество трудовой жизни» с точки зрения логической и хронологической преемственности. Проведен краткий анализ существующих методических подходов к оценке качества трудовой жизни на региональном уровне, выделены ограничения их применения. Авторами предложен принципиально новый методический подход, особенностью которого является проведение оценки качества трудовой жизни на каждом из этапов его формирования: качество трудовой жизни в период, предшествующий трудовой деятельности; качество трудовой жизни в период активной трудовой деятельности; качество трудовой жизни в период после завершения трудовой деятельности. Обоснована зависимость между этапами развития качества трудовой жизни и его измерением, что позволяет формировать и реализовывать эффективные стратегии сохранения и развития человеческого (в т.ч. трудового) потенциала на каждом из этапов, а также разработать методику измерения качества трудовой жизни, учитывающую три основных этапа жизнедеятельности человека и направленную на преодоление дефицита достойного труда. Предложенная авторами система показателей для оценки качества трудовой жизни работников включает, помимо объективных показателей качества трудовой жизни, представленных в статистической отчетности, и субъективные показатели оценок качества трудовой жизни населением региона, что позволяет как сформировать наиболее полное представление о текущем качестве трудовой жизни, так и разрабатывать мероприятия по выравниванию территориальных диспропорций достигнутого качества трудовой жизни в российских регионах.*

*Ключевые слова: качество трудовой жизни, трудовая жизнь, достойный труд, регион, работники, развитие, методика, МОТ, система показателей, диагностика.*

#### **Введение**

До настоящего момента времени нет адекватного методического инструментария, позволяющего проводить измерение качества трудовой жизни работников на уровне региона. Измерение качества трудовой жизни на региональном уровне целесообразно проводить в силу значительной дифференциации субъектов РФ по социально-экономическому развитию, а

также делегированию значительных полномочий субъектам РФ в части решения задач в сфере занятости и социальной защиты.

Измерение качества трудовой жизни позволит выявлять даже незначительные негативные изменения и разрабатывать своевременные регулирующие и корректирующие мероприятия по их нейтрализации, направленные как на преодоление дефицита достойного труда, так и на выравнивание диспропорций территориального развития. Несмотря на всю значимость подобного инструментария, в настоящий момент он не работает.

### Обзор литературы

Категория «качество трудовой жизни» находится на «концептуальном» этапе эволюционного развития, характеризующемся взаимопроникновением различных концепций, в частности концепций экономического благосостояния, человеческих отношений и человеческого капитала, концепций качества жизни и достойного труда.

Теоретический анализ позволил выявить 7 основных подходов к интерпретации понятия «качество трудовой жизни»: 1) отождествление понятия качества трудовой жизни с деятельностью организации (С. Роббинсон (1972 г.) [1, с. 39]); 2) отождествление понятия качества трудовой жизни со степенью удовлетворения потребностей (Дж.Р. Хэкман, Дж.Л. Саттл (1977 г.) [2, с. 4]; Л. Биукема (1987 г.) [3, с. 15]); 3) толкование качества трудовой жизни через рабочее окружение (Дж.Р. Хэкман, Г.Р. Олдхэмс (1980 г.) [4]; Г. Ретинэм, М. Исмаил (2008 г.) [5, с. 68–69]); 4) отождествление качества трудовой жизни с совокупностью материальных и нематериальных благ (Ю. Деламотте, Ш. Такезава (1984 г.) [6, с. 2]); 5) интерпретация качества трудовой жизни как реакции работников на социально-технические аспекты труда (Д.С. Синк (1989 г.) [7, с. 312]; Дж.Л. Хеттскет и др. (1997 г.) [8]); 6) отождествление качества трудовой жизни с характеристиками условий и организации труда (Н.А. Горелов (1997 г.) [9, с. 126]; Е.Г. Жулина (2009 г.) [10, с. 57–59]); 7) интерпретация качества трудовой жизни как показателя эффективности социально-трудовых отношений (А.П. Егоршин (2001 г.) [11, с. 359]; А.Я. Кибанов (2003 г.) [12, с. 152]).

Надо отметить, что вышеперечисленные подходы скорее всего не противоречат себе, а дополняют друг друга. И общепринято под качеством трудовой жизни понимать совокупность условий труда, организации труда и охраны труда, поддержание которых на должном уровне собственником бизнеса приводит к развитию человеческого потенциала работников, который не может быть реализован в полной мере, если условия труда не отвечают требованиям производственной санитарии, гигиены труда, техники безопасности, создают угрозу сохранения, поддержания работоспособности и профессиональной активности.

Кроме того, необходимо учитывать происходящие изменения во времени, которые, несомненно, накладывают «отпечаток» и на качество трудовой жизни работников. Несмотря на придание концепции качества трудо-

вой жизни общепланетарного значения (МОТ), и неоднократные призывы Международной организации труда к обеспечению достойных условий трудовой деятельности, работники имеют до сих пор суженный спектр реализации человеческого потенциала, что проявляется в оттеснении работников от управленческих и содержательных функций организации процесса, как правило сосредоточенных в руках собственников и менеджеров, к монотонным, регулярно повторяющимся операциям, закрепленным за ними пожизненно [13, с. 3].

Помимо необходимости учета временного фактора, считаем, что для более глубокого понимания качества трудовой жизни необходимо рассмотреть и понятие «трудовая жизнь». В трудах зарубежных исследователей должного внимания содержанию данного понятия не уделялось. Отечественный исследователь О.А. Платонов отмечает, что трудовая жизнь – «процесс взаимодействия человека с природой, в условиях которого он, используя средства и предметы труда, вступает в определенные производственные отношения и реализуется как личность. Трудовая жизнь складывается, прежде всего, из индивидуальных и коллективных трудовых процессов, но не ограничивается ими, а включает в себя также все процессы, определяющие жизнедеятельность человека» [14, с. 5]. С подобным высказыванием трудно не согласиться, но только на первый взгляд. Ограниченность такого подхода заключается в том, что автор не указывает на временные отрезки начала и окончания трудовой жизни индивидов. И.В. Цыганкова выделяет в разрезе качества трудовой жизни качество до-трудовой жизни [15, с. 10]. Развивая эту мысль, логичным будет выделение качества трудовой жизни в период после завершения трудовой деятельности. В связи с чем целесообразно развить далее и уточнить дефиницию «трудовая жизнь».

Трудовая жизнь – форма профессиональной активности индивида, обусловленная технологическими средствами в определенный период времени, продолжительность которого ограничивается либо утратой трудоспособности, либо социальными стандартами экономической активности, связанная с производством материальных и духовных благ, обеспечивающая существование, воспроизводство, развитие человеческого потенциала.

Качество трудовой жизни на каждом из периодов (этапов) формирования трудовой жизни будет различным, что обусловлено вариативностью целей, к достижению которых стремится человек на разных этапах своей жизнедеятельности. В частности, на первых этапах вхождения в трудовую жизнь (от рождения до окончания обучения в общеобразовательном учреждении) индивид сталкивается прежде всего с необходимостью выбора направления профессионального обучения. В период активной трудовой деятельности (до пенсии) индивиду важны перспективы карьерного роста, возможность повышения квалификации, условия труда, заработная плата, участие в принятии управленческих решений и, как следствие, удовлетворенность трудом. В период после завершения трудовой деятельности доминирующим становится вопрос пенсионного обеспечения [16, с. 24–25].

Как мы уже отмечали, большинство исследователей качества трудовой жизни, определяя данное понятие, наделяя его смыслом, ограничиваются характеристиками активной трудовой деятельности, тогда как ее основы закладываются задолго до ее начала. Удовлетворенность трудом, мотивация целесообразной деятельности, стремление построить карьеру во многом определяются профессиональным образованием, навыками и общими знаниями, заложенными в школе, на начальных этапах жизни человека. В период после завершения трудовой деятельности жизнь не заканчивается, появляется «новое время баланса» между трудом и досугом – это время «поздней... зрелости, когда еще есть силы (а у кого-то еще много сил) и впереди еще целая жизнь... еще 40–50 лет»<sup>1</sup>. Современные медицинские технологии, высокий уровень жизни в развитых странах позволяют человеку, завершив свою трудовую деятельность, продолжать вести активный образ жизни, заниматься интересным делом, быть полезным обществу, т.е. саморазвитие и самосовершенствование возможно и в период после завершения трудовой деятельности; кроме того, у людей старшего возраста появляется возможность реализовать себя в том направлении, в котором не успели в молодости, так как ориентация на целесообразную и полезную деятельность остается.

Авторы, таким образом, считают важным обеспечение благополучия на разных этапах жизнедеятельности человека, включая активную трудовую деятельность, и благополучие в пожилом возрасте в связи с развитием концепций «непрерывного образования» (образования длиною в жизнь) и «непрерывного благополучия» (Well-being) [17, с. 98].

Качество трудовой жизни (КТЖ) на каждом из этапов формирования имеет свои особенности, в связи с чем измеримые параметры будут варьироваться (таблица).

С учетом изложенного выше можно сделать вывод, что качество трудовой жизни представляет собой сложную синтетическую категорию, аккумулирующую значимые для человека условия существования и жизнедеятельности, уровень развития и степень удовлетворения всего комплекса потребностей. Анализируемая категория в ходе эволюционного развития приобретает новые черты, наполняется новыми смыслами и, соответственно, параметрами оценки.

По мнению авторов, качество трудовой жизни – совокупность организационных и социально-экономических условий, способствующих развитию человека и его потенциала на разных этапах жизнедеятельности, измерение которых возможно с помощью системы показателей, характеризующих степень реализации ценностных ориентаций работников, сформированных в период, предшествующий трудовой деятельности, а также уровень удовлетворения потребностей и обеспечения достойных условий как в период активной трудовой деятельности, так и в период после завершения трудовой деятельности.

---

<sup>1</sup> Друкер П. Мир геронтократов. URL: <http://1001.ru/articles/post/12077> (дата обращения: 25.09.2018).

### Качество трудовой жизни на различных этапах его формирования

Составляющие КТЖ	Содержание	Измеримые параметры
КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности	На начальном этапе при вхождении в трудовую жизнь индивид ищет пути реализации человеческого потенциала, определяемые направлением профессионального обучения. Следовательно, качество трудовой жизни на данном этапе будет характеризоваться эффективностью и масштабами проделанной работы по привитию «вкуса» к образованию, по формированию ценности труда и профориентации	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Доступность образования.</li> <li>2. Доступность здравоохранения.</li> <li>3. Прожиточный минимум для детей.</li> <li>4. Размер стипендии</li> </ol>
КТЖ в период активной трудовой деятельности	Качество трудовой жизни на данном этапе формирования характеризуется различными аспектами организации труда, условиями и охраной труда, удовлетворенностью трудом	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Социально-экономический контекст (физическое и социальное самочувствие трудоспособных граждан, уровень их грамотности; условия благоприятствования трудовой деятельности).</li> <li>2. Возможности занятости.</li> <li>3. Справедливое вознаграждение за труд.</li> <li>4. Продолжительность рабочего времени.</li> <li>5. Неприемлемые формы труда.</li> <li>6. Стабильность рабочих мест.</li> <li>7. Справедливость обращения на работе.</li> <li>8. Условия труда.</li> <li>9. Социальная защита.</li> <li>10. Социальный диалог.</li> <li>11. Соотношение между трудовой и нетрудовой жизнью.</li> <li>12. Удовлетворенность трудом</li> </ol>
КТЖ в период после завершения трудовой деятельности	На данном этапе качество трудовой жизни характеризуется возможностью поддержания уровня жизни достигнутого в трудовые годы, и возможностью вести активную жизнь	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Коэффициент замещения.</li> <li>2. Размер пенсии.</li> <li>3. Прожиточный минимум пенсионера.</li> <li>4. Доступность новых форм занятости.</li> <li>5. Наличие инфраструктуры, дающей возможность дальнейшего развития.</li> <li>6. Доступность социальных услуг.</li> <li>7. Доступность досуга</li> </ol>

**Методика измерения.** Большинство исследователей, осуществляющих измерение качества трудовой жизни на уровне региона, используют индексный метод. Однако использование данного метода имеет ряд недо-

статков: во-первых, оценка в динамике интегрального показателя позволяет выявить лишь основной тренд и не дает информации о малейших изменениях качества трудовой жизни; во-вторых, для нормализации показателей, выраженных в разных физических единицах, используют метод линейного масштабирования, предполагающий присвоение региону, имеющему наихудшее значение показателя, значения, равного нулю, т.е. оценка изначально занижается. Помимо того, главной проблемой при нормировании показателей является то, что не учитывается эталонное значение нормируемых показателей. Так, возможна ситуация, что даже при ранжировании административно-территориальных единиц при наличии объективно неудовлетворительного значения показателя во всей исследуемой группе какой-то из регионов получит максимальную оценку, а какой-то минимальную, что не будет соответствовать реальной действительности [18, с. 212].

По мнению авторов, гораздо эффективнее будет сопоставление анализируемых показателей с общепринятыми нормативами. В связи с чем авторами была разработана алгоритмизированная методика измерения качества трудовой жизни, включающая в себя следующие этапы: 1) отбор показателей и формирование системы показателей для измерения КТЖ работников; 2) формирование (определение) минимальных стандартов КТЖ; 3) измерение и оценка КТЖ; 4) типологизация регионов по КТЖ; 5) разработка регулирующих и корректирующих мероприятий по повышению КТЖ.

**Основные результаты.** Большинство методических подходов к оценке качества трудовой жизни на региональном уровне имеет существенный недостаток: они ориентированы в основном на оценку КТЖ в период активной трудовой деятельности, тогда как предшествующий и последующий этапы оказались вне фокуса внимания исследований или вовсе не учитывались.

Авторы в ходе проводимого исследования пытаются обратить внимание научной общественности на важность исследования качества трудовой жизни именно в разрезе его составляющих, что позволит: 1) облегчить выбор пути оптимальной реализации человеческого потенциала (в период, предшествующий трудовой деятельности); 2) создать конкуренцию между работодателями по обеспечению достойных рабочих мест (в период активной трудовой деятельности); 3) обеспечить достойную жизнь после завершения трудовой деятельности.

Исходя из того, что достигнутый уровень развития концепции достойного труда в настоящее время можно признать пиком развития концепции качества трудовой жизни, считаем целесообразным в основу авторской методики заложить достижения МОТ в данном направлении. Предложенная система показателей для оценки прогресса/дефицита достойного труда Р. Анкером, И. Чернышевым, Ф. Эггером, Ф. Мехраном, Дж. Ритгером<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Индикаторы достойного труда. URL: [http://ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---integration/documents/meetingdocument/wcms\\_192844.pdf](http://ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---integration/documents/meetingdocument/wcms_192844.pdf) (дата обращения: 25.02.2016).

является универсальной, так как она затрагивает практически все аспекты качества трудовой жизни, но общее представление о качестве трудовой жизни в разрезе его составляющих будет размытым, так как для оценки прогресса/дефицита достойного труда используются показатели, характеризующие КТЖ в разрезе его составляющих. На основе данной системы показателей нельзя однозначно охарактеризовать КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, и КТЖ в период после завершения трудовой деятельности, так как большинство из них все же отражает КТЖ в период активной трудовой деятельности.

Авторы попытались нивелировать все вышеперечисленные недостатки, разработав следующую систему показателей:

1. Экономический и социальный контекст достойного труда отражает определенный этап развития общества, а именно условия, в которых формируется представление о достойных условиях трудовой деятельности и качестве трудовой жизни в целом. Статистические показатели, входящие в эту группу, характеризуют условия благоприятствования трудовой деятельности, использование трудовых ресурсов, физическое и социальное самочувствие человека, уровень грамотности.

Для оценки КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, целесообразно использовать следующие показатели: 1) доля детей до 18 лет, проживающих в домохозяйствах со средними доходами ниже величины прожиточного минимума; 2) доля детей в возрасте до 18 лет, калорийность питания которых ниже минимально допустимого уровня; 3) удельный вес детей, имеющих хронические заболевания; 4) доступность дошкольного образования (численность детей, приходящихся на 100 мест в дошкольных образовательных учреждениях); 5) охват детей общим образованием (отношение численности обучающихся 1–11 классов общеобразовательных учреждений и обучающихся (студентов), осваивающих программы среднего (полного) общего образования в образовательных учреждениях начального и среднего профессионального образования, к численности детей в возрасте 7–17 лет); 6) удельный вес молодых людей, получивших образование на бюджетной основе; 7) дети, не посещающие школу, % от возрастной группы; 8) доля детей в возрасте до 18 лет, не получивших своевременно медицинской помощи; 9) индекс счастья данной возрастной группы.

Для оценки КТЖ в период активной трудовой деятельности целесообразно использование следующих показателей: 1) доля населения 24–64 лет, имеющего доход менее 1 доллара в день; 2) доля населения 24–64 лет, калорийность питания которого ниже минимально допустимого уровня; 3) индекс развития человеческого потенциала; 4) индекс счастья данной возрастной группы (24–64 лет); 5) доля лиц с высшим образованием в трудоспособном возрасте; 6) доля лиц до 30 лет без высшего образования, проживающих в семьях, члены которых планируют продолжать свое образование, а также считают платные образовательные услуги доступными; 7) доля домохозяйств, в которых не было случаев отказа от необходимых

медицинских услуг (как в силу экономической, так и географической недоступности), а также случаев отказа от необходимых лекарств и медицинского оборудования; 8) доля домохозяйств, которые могут позволить себе либо активный отдых (туристические поездки, санаторно-курортное лечение и пр.), либо активный досуг (походы в театры, музеи, кинотеатры, концерты и пр.), либо и то, и другое.

Для оценки КТЖ в период после завершения трудовой деятельности рекомендуется использование следующих показателей: 1) доля населения старше трудоспособного возраста, имеющего доход менее 1 доллара в день; 2) доля населения старше трудоспособного возраста, калорийность питания которого ниже минимально допустимого уровня; 3) индекс счастья лиц старше трудоспособного возраста; 4) доля домохозяйств, в которых не было случаев отказа от необходимых медицинских услуг (как в силу экономической, так и географической недоступности), а также случаев отказа от необходимых лекарств и медицинского оборудования; 5) доля домохозяйств, которые могут позволить себе либо активный отдых (туристические поездки, санаторно-курортное лечение и пр.), либо активный досуг (походы в театры, музеи, кинотеатры, концерты и пр.), либо и то, и другое.

2. Возможности занятости. Большинство показателей данной группы свидетельствует не о возможностях, а о состоянии рынка труда на определенный момент времени, например, уровень занятости; молодежь, которая не учится и не работает в возрасте 15–24 лет, в общей численности населения соответствующей возрастной группы; численность трудоспособного населения. Информативными для анализа с точки зрения необходимости корректировки государственной политики, реализуемой на рынке труда, могут быть нижеприведенные статистические показатели, соответствующие определенным составляющим КТЖ.

Так, для оценки КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, на взгляд авторов, целесообразно анализировать динамику следующих показателей: 1) молодежь, которая не учится и не работает в возрасте 15–24 лет<sup>1</sup>, в общей численности населения соответствующей возрастной группы; 2) доля лиц в возрасте 15–24 лет, занятых в неформальном секторе; 3) уровень занятости от 15–24 лет; 4) уровень безработицы от 15–24 лет.

Для оценки КТЖ в период активной трудовой деятельности, по мнению авторов, применимы следующие показатели<sup>2</sup>: 1) уровень занятости в гендерном разрезе: для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–60 лет<sup>3</sup>; 2) уровень безработицы в гендерном разрезе: для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–

---

<sup>1</sup> Индикатор достойного труда по методологии МОТ.

<sup>2</sup> Возрастная периодизация определена авторами на основе агрегирования информации: Жулина Е.Г. Социальные факторы формирования качества трудовой жизни. URL: [http://www.iprmedia.ru/articles\\_studitem.php?id=57&page=0](http://www.iprmedia.ru/articles_studitem.php?id=57&page=0) (дата обращения: 11.02.2016).

<sup>3</sup> В соответствии с Федеральным законом «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» от 17.12.2001 № 173-ФЗ (ред. от 28.12.2013, с изм. от 04.06.2014).

60 лет; 3) численность зарегистрированных безработных на 1 вакансию также в гендерном разрезе: для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–60 лет; 4) средний срок поиска работы в гендерном разрезе: для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–60 лет; 5) доля занятых в неформальном секторе в гендерном разрезе: для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–60 лет; 6) недоиспользованная занятость (соотношение численности занятых и численности экономически активного населения).

3. Адекватный заработок и продуктивная занятость. Справедливое вознаграждение за труд является одним из ключевых аспектов концепции достойного труда и концепции качества трудовой жизни. Система показателей данной группы предполагает сопоставление их фактического значения с принятыми стандартами (МРОТ, прожиточный минимум и пр.). Одной из целей реализации концепции достойного труда является преодоление бедности. Для этих целей в контексте оценки достойного труда используют показатель, свидетельствующий о дефиците достойной оплаты труда, – работающие бедные, отражающий долю работающих, уровень оплаты которых не превышает размера прожиточного минимума. Положительная динамика данного показателя будет свидетельствовать о сокращении масштабов бедности.

Ограничением использования данного показателя для межрегиональных сопоставлений может быть тот факт, что цены на товары и услуги могут варьироваться. К тому же цены на товары и услуги могут не отражать набор реальных продуктов, потребляемых бедными слоями населения. С целью нивелирования указанных выше ограничений целесообразно использование показателей, основанных на определении различных соотношений для трех составляющих качества трудовой жизни.

Другим показателем оценки достойного труда является доля занятых с низким уровнем заработной платы (ниже  $2/3$  среднего почасового заработка). Данный показатель является достаточно информативным, так как нивелирует недостатки таких показателей, как средняя заработная плата или среднечасовой заработок (которые также в рамках оценки достойного труда анализируются в соответствии с методологией МОТ), однако не отражают уровень реальных доходов трудящихся из-за чрезмерной дифференциации в оплате труда рабочих и служащих.

Для оценки КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, целесообразно анализировать в динамике: во-первых, для учащихся профессиональных учебных заведений: соотношение стипендий учащихся профессиональных учебных заведений с величиной прожиточного минимума; во-вторых, для работающей молодежи: 1) долю занятых с низким уровнем заработной платы (ниже  $2/3$  среднего почасового заработка); 2) соотношение работников, получающих заработную плату на уровне МРОТ, с количеством работников, занимающихся неквалифицированным трудом; 3) долю работников, перед которыми имеется задолженность по оплате труда.

Для оценки КТЖ в период активной трудовой деятельности на региональном уровне могут быть использованы следующие показатели: 1) рабо-

тающие бедные; 2) доля занятых с низким уровнем заработной платы (ниже 2/3 среднего почасового заработка); 3) индекс Кейтца; 4) соотношение прожиточного минимума трудоспособного работника с минимальным размером оплаты труда; 5) соотношение начисленной заработной платы с величиной прожиточного минимума; 6) соотношение работников, получающих заработную плату на уровне МРОТ, с количеством работников, занимающихся неквалифицированным трудом.

Для оценки КТЖ в период после завершения трудовой деятельности – соотношение среднего размера назначенной пенсии к величине прожиточного минимума; коэффициент замещения; средний размер начисленной заработной платы работающих пенсионеров.

4. Достойное рабочее время или рациональная продолжительность рабочего дня – один из важнейших аспектов достойного труда. С продолжительностью рабочего времени можно связать ряд аспектов достойного труда: большая продолжительность рабочего времени может привести к истощению человеческих ресурсов, с одной стороны, а с другой – привести к рассогласованию производственных и семейных обязанностей. Кроме того, чрезмерное рабочее время может свидетельствовать о низком уровне часовой оплаты труда, а сокращенное рабочее время – об ограничении возможности занятости [19, с. 49].

В рамках оценки достойного труда как отражения качества трудовой жизни по этой группе используется единственный показатель – «доля занятых с чрезмерной продолжительностью рабочих часов (более 48 часов в неделю)» с разбивкой по гендерному признаку. В качестве дополнительного показателя используется «уровень неполной занятости с точки зрения времени».

По мнению авторов, для оценки КТЖ на региональном уровне в разрезе всех его составляющих (КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности; КТЖ в период активной трудовой деятельности; КТЖ в период после завершения трудовой деятельности), помимо показателей, рекомендованных экспертами МОТ, целесообразным является применение следующего показателя в соответствующей возрастной группе – доля занятых, работающих на нескольких работах.

5. Труд, который должен быть упразднен. В рамках реализации концепции достойного труда речь идет о необходимости упразднения детского и принудительного труда.

В качестве показателей оценки по данной группе МОТ использует следующие: 1) доля занятых в возрастной группе 5–17 лет; 2) другие наихудшие формы детского труда (рабство, участие в военных конфликтах, опасный труд и др.). Также в качестве дополнительного показателя МОТ использует следующий – принудительный труд.

*Ограничениями подобных статистических показателей прежде всего является отсутствие достоверной информации о численности детей, работающих на семейных предприятиях.*

Согласно действующему национальному законодательству и международным нормам детский труд запрещен, но возможность его нелегального

существования остается в связи с тем, что он тесно связан с неформальным сектором экономики, что еще больше затрудняет сбор статистической информации.

Оценка КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, на региональном уровне целесообразна на основе показателей, предложенных экспертами МОТ.

Оценка КТЖ в период активной трудовой деятельности и в период после завершения трудовой деятельности проводится на основе данных о динамике следующего показателя в разрезе соответствующей возрастной группы – доля лиц, занятых принудительным трудом.

6. Стабильность и защищенность работы. Надежность рабочих мест – это степень уверенности в будущем, гарантия занятости. В связи с чем этот показатель довольно сложно оценить количественно. Основным показателем данной группы является уровень незащищенной занятости, отражающий численность работников, работающих на себя в качестве индивидуальных предпринимателей или выполняющих работу в рамках домохозяйств. Этот показатель не вызывает критики и является крайне важным в силу того, что он показывает, нарушены ли фундаментальные права в сфере труда.

Оценка КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, и период после завершения трудовой деятельности по данной группе показателей авторами не предусмотрена.

В качестве дополнительных показателей для оценки КТЖ в период активной трудовой деятельности целесообразно анализировать следующие показатели: 1) доля занятых, имеющих срочный трудовой контракт; 2) доля работников, заключивших коллективные трудовые договоры на неопределенный период; 3) доля коллективных договоров, в которых минимальная тарифная ставка установлена в размере не ниже МРОТ, в общем количестве заключенных договоров; 4) доля коллективных договоров, в которые включены обязательства работодателей по обеспечению профессионального обучения работников.

7. Справедливое обращение на работе. Основными показателями для оценки прогресса достойного труда являются: профессиональная сегрегация по гендерному признаку и доля женщин, занятых в несельскохозяйственных отраслях на управленческих должностях высшего и среднего уровней. Ограничением использования только этих показателей является то, что они не учитывают расовую, национально-этническую дискриминацию и дискриминацию по возрасту.

Оценку же КТЖ в период активной трудовой деятельности на региональном уровне, помимо показателей, рекомендованных экспертами МОТ, следует дополнить следующими показателями: 1) доля женщин в общей численности экономически активного населения; 2) доля женщин в общем числе занятых в экономике; 3) доля женщин в общей численности безработных; 4) индекс структурных сдвигов в мужской и женской отраслевой занятости, показывающий, насколько изменения численности занятых (мужчин или женщин) в отдельных отраслях соответствуют изменению

численности занятых (мужчин или женщин) в экономике; 5) количество квотируемых рабочих мест для инвалидов; 6) доля занятых, подвергшихся дискриминации в сфере труда.

Для оценки КТЖ в период, предшествующий трудовой деятельности, и период после завершения трудовой деятельности целесообразно анализировать динамику доли занятых, подвергшихся дискриминации в сфере труда в разрезе соответствующей возрастной группы.

8. Безопасная рабочая среда. Оценка условий труда осуществляется на основе таких показателей как: 1) уровень производственного травматизма со смертельным исходом; 2) уровень производственного травматизма без фатального исхода; 3) время, потерянное в результате производственного травматизма; 4) количество трудовых инспекторов на 10 тыс. населения. Последние три показателя являются дополнительными, первый – основным показателем оценки достойного труда.

Количество трудовых инспекторов на 10 тыс. населения является крайне неинформативным показателем. В связи с чем для оценки КТЖ на региональном уровне в период активной трудовой деятельности предлагается показатель «количество трудовых инспекторов на 10 тыс. населения» заменить более информативными: 1) доля выявленных нарушений трудового законодательства в общем объеме проведенных проверок; 2) расходы работодателя на мероприятия по улучшению условий труда на 1 работника.

Оценка качества трудовой жизни в период, предшествующий трудовой деятельности, и период после завершения трудовой деятельности осуществляется с помощью основных и дополнительных показателей, предложенных экспертами МОТ, но в соответствии с определенными авторами возрастными группами (для лиц в возрасте 15–24 лет; для женщин 24–55 лет, для мужчин 24–60 лет; для лиц старше трудоспособного возраста).

9. Социальная защита. Оценка дефицита/прогресса достойного труда осуществляется на основе следующих показателей: 1) доля населения, получающего пенсии; 2) государственные расходы на социальное обеспечение (% к ВВП); 3) расходы на медицинскую помощь, финансируемые не за счет частных домашних хозяйств; 4) доля населения, которому предоставляется базовая медицинская помощь; 5) доля экономически активного населения, вносящего взносы в пенсионную систему; 6) государственные расходы на поддержку доходов на основе потребностей (% к ВВП); 7) бенефициары финансовой поддержки доходов (% бедных); 8) отпуск по болезни. Последние четыре показателя находятся в дальнейшей разработке МОТ.

Оценку КТЖ на региональном уровне в период, предшествующий трудовой деятельности, целесообразно проводить на основе динамики среднего размера выплачиваемого пособия на ребенка.

Для оценки КТЖ в период активной трудовой деятельности целесообразно осуществлять анализ в динамике: доли занятых, являющихся плательщиками пенсионных взносов, а также доли населения, получающего пенсии вследствие нетрудоспособности по инвалидности.

Показателями, пригодными для оценки качества трудовой жизни в период после завершения трудовой деятельности на региональном уровне, являются: 1) доля населения, получающего трудовые пенсии; 2) доля пенсионеров, получающих социальные доплаты к пенсии в целях доведения уровня материального обеспечения пенсионера до величины прожиточного минимума; 3) расходы консолидированного бюджета на социальное обеспечение (в % к ВРП).

10. Социальный диалог. Оценка осуществляется по следующим показателям: 1) уровень членства в профсоюзах; 2) доля предприятий, являющихся членами объединений работодателей; 3) уровень охвата коллективными договорами; 4) показатель для основополагающих принципов и прав в сфере труда (свобода объединения и ведения коллективных переговоров) (в разработке МОТ); 5) доля неотработанных дней по причине забастовок. Первые три показателя являются основными, последующие – дополнительными для оценки прогресса достойного труда.

Недостатки показателей данной группы является прежде всего то, что многие из них недоступны, следовательно, информация для анализа будет неполной, так, например, Росстат публикует лишь информацию о количестве забастовок.

Оценку КТЖ в разрезе всех его составляющих целесообразно проводить путем анализа основных показателей, рекомендуемых экспертами МОТ, в разрезе соответствующей возрастной группы.

11. Баланс между трудовой и нетрудовой жизнью. В настоящее время оценка по этой группе не осуществляется. Эксперты МОТ определили лишь основные направления работы: асоциальные часы и защита материнства. Так, общими показателями для оценки КТЖ в разрезе его составляющих являются: 1) уровень преступности лиц в соответствующей возрастной группе; 2) средняя продолжительность «маятниковых» поездок из дома на работу (в одну сторону).

Оценка КТЖ в период активной трудовой деятельности дополняется анализом следующих показателей: 1) соотношение размера пособия по уходу за ребенком с величиной прожиточного минимума; 2) доля занятых, находящихся в отпуске по уходу за ребенком или больным членом семьи; 3) доля занятых, организация труда которых позволяет работать на дому.

Оценка КТЖ в период после завершения трудовой деятельности также дополняется рядом показателей: 1) доля лиц старше трудоспособного возраста, имеющих устройства для выхода в Интернет; 2) доля лиц старше трудоспособного возраста, участвующих в деятельности каких-либо общественных организаций; 3) доля лиц старших возрастов, посещающих какие-либо образовательные и (или) спортивные мероприятия.

**Обсуждения.** Бесспорным достоинством предложенного авторами методического подхода к оценке качества трудовой жизни является формирование системы показателей на базе как объективных, так и субъективных показателей. Однако в ряде случаев можно получить парадоксальные результаты, например, в ситуации, когда объективные показатели качества

трудовой жизни имеют значения, превышающие нормативные, при одновременно полученной негативной оценке субъективных показателей и наоборот. Тем не менее, по мнению авторов, предложенный выше комплексный подход к оценке качества трудовой жизни позволяет получить новые эмпирические данные и сформировать обоснованное суждение о качестве трудовой жизни на каждом из этапов его формирования, осуществлять типологию регионов по качеству трудовой жизни и разрабатывать соответствующие мероприятия по его корректировке.

### Литература

1. Третьяк С. Качество трудовой жизни: как его измерить и обеспечить в сфере услуг? // Бизнес-консалтинг. 2005. № 3. С. 39–43.
2. Hackman J.R., Suttle J.L. Improving Life at Work: Problems and Prospects// Improving Life at Work: Behavioral Science approaches to Organizational Change. Santa Monica, Calif.: Goodyear Publishing, 1977. P. 1–29.
3. Beukema L. Quality of reduction of working hours / Suzanne E.J., Kerkstra A., Van Der Zee J., Abu Saad H. H. (eds.). Quality of Working Life and Workload in Home Help Services // Scandinavian Journal of Caring Society. 2001. Vol. 15 (1). P. 12–24.
4. Hackman J.R., Oldham G.R. Motivation through the design of work // Work redesign. MA : Addison-Wesley Publishing Company, 1980. P. 71–99.
5. Rethinam G., Ismail M. Constructs of Quality of Work Life: A Perspective of Information and Technology Professionals // European Journal of Social Sciences. 2008. Vol. 7 (1). P. 58–70.
6. Delamotte Y., Takezawa S. Quality of working life in international perspective. Geneva : International Labour Office, 1984. 89 p.
7. Синк Д.С. Управление производительностью: планирование, измерение и оценка, контроль и повышение. М. : Прогресс, 1989. 522 с.
8. Heskett J.L., Jones T.O., Loveman G.W. (Eds.). Putting the Service-Profit Chain to Work // Harvard Business Review. 1994. Vol. 72 (2). P. 164–174.
9. Горелов Н.А., Тучков А.И. Энциклопедия труда. СПб. : Изд-во СПб. гос. ун-та, 1997. 239 с.
10. Жулина Е.Г. Деятельностный подход к управлению качеством трудовой жизни // Управление персоналом. 2009. № 14. С. 57–59.
11. Егоршин А.П. Управление персоналом : учеб. для вузов. Н. Новгород : НИМБ, 2001. 720 с.
12. Экономика и социология труда : учеб. / под ред. А.Я. Кибанов. М. : ИНФРА-М, 2003. 584 с.
13. Козлов Ю.Н. Изменение условий использования рабочей силы в российской экономике на основе совершенствования социально-трудовых отношений : автореф. дис. канд. экон. наук / Всероссийский центр уровня жизни. М., 2012. 24 с.
14. Платонов О.А. Повышение качества трудовой жизни : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 1992. 55 с.
15. Цыганкова И.В. Качество трудовой жизни молодежи России – концептуальные основы формирования : автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2008. 56 с.
16. Нехода Е.В. Социальное развитие человека и изменение представлений о субъекте труда в системе трудовых отношений // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2008. № 3 (4). С. 23–45.
17. Нехода Е.В. Корпоративная социальная ответственность: проблемы измерения // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия «Экономика». 2014. № 4. С. 93–103.

18. Спиридонов С.П. Индикаторы качества жизни и методология их формирования // Вопросы современной науки и практики. 2010. № 10-12 (31). С. 208–223.

19. Баймурзина Г.Р., Валиахметов Р.М., Колосова Р.П. Реализация принципов концепции достойного труда в России: региональный аспект (на примере Республики Башкортостан). Уфа : АН РБ: Гилем, 2012. 216 с.

### **Methodological Approaches to Measuring the Quality of Employees' Working Life at a Regional Level**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 92–107.

DOI: 10.17223/19988648/46/6

**Olga V. Zonova**, T.F. Gorbachev Kuzbass State Technical University (Kemerovo, Russian Federation). E-mail: zonova\_kustu@mail.ru

**Evgeniya V. Nekhoda**, Tomsk State University (Tomsk, Russian Federation). E-mail: sheyna@sibmail.com

**Keywords:** quality of working life, working life, decent work, region, employees, development, methods of assessment, ILO, system of indicators, diagnostics

The article is devoted to the development of a system of indicators to evaluate the quality of employees' working life at a regional level. In the article, the authors systematized theoretical approaches to the concept of "quality of working life". The related concept of "working life" is also considered to justify the authors' position. A brief analysis of existing approaches to the evaluation of working life quality at a regional level is carried out; limitations of their application are specified. The authors propose a fundamentally new methodological approach, the feature of which is the evaluation of working life quality at each stage of its formation: the quality of pre-working life, the quality of working life in the period of active employment; the quality of post-working life. The dependence between the stages of working life quality development and its measurement is established, which allows to create and implement effective strategies for the development of human potential at each stage, as well as to develop a methodology for measuring the quality of working life taking into account the three main stages of human life. The system of indicators for the evaluation of quality of employees' working life the authors propose, in addition to objective indicators of working life quality presented in statistical reports, includes the subjective performance evaluation of the working life quality of the population of a region, which allows to develop measures to level the territorial imbalances of working life quality in the regions.

### **References**

1. Tret'yak, S. (2005) Kachestvo trudovoy zhizni: kak ego izmerit' i obespechit' v sfere uslug? [Quality of life at work: how to measure and ensure it in the service sector?]. *Biznes-konsalting*. 3. pp. 39–43.

2. Hackman, J.R. & Suttle, J.L. (1977) *Improving Life at Work: Behavioral Science approaches to Organizational Change*. Santa Monica, CA.: Goodyear Publishing. pp. 1–29.

3. Beukema, L. (2001) Quality of reduction of working hours. *Scandinavian Journal of Caring Society*. 15 (1). pp. 12–24.

4. Hackman, J.R. & Oldham, G.R. (1980) *Work redesign*. MA : Addison-Wesley Publishing Company. pp. 71–99.

5. Rethinam, G. & Ismail, M. (2008) Constructs of Quality of Work Life: A Perspective of Information and Technology Professionals. *European Journal of Social Sciences*. 7 (1). pp. 58–70.

6. Delamotte, Y. & Takezawa, S. (1984) *Quality of working life in international perspective*. Geneva: International Labour Office.

7. Sink, D.S. (1989) *Upravlenie proizvoditel'nost'yu: planirovanie, izmerenie i otsenka, kontrol' i povyshenie* [Productivity Management: Planning, Evaluation, Control, and Improvement]. Translated from English. Moscow: Progress.
8. Heskett, J.L., Jones, T.O. & Loveman, G.W. (eds) (1994) Putting the Service-Profit Chain to Work. *Harvard Business Review*. 72 (2). pp. 164–174.
9. Gorelov, N.A. & Tuchkov, A.I. (1997) *Entsiklopediya truda* [Encyclopedia of Labor]. St. Petersburg: St. Petersburg State University.
10. Zhulina, E.G. (2009) Deyatel'nostnyy podkhod k upravleniyu kachestvom trudovoy zhizni [An active approach to managing the quality of working life]. *Upravlenie personalom*. 14. pp. 57–59.
11. Egorshin, A.P. (2001) *Upravlenie personalom* [Personnel management]. N. Novgorod: NIMB.
12. Kibanov, A.Ya. (ed.) (2003) *Ekonomika i sotsiologiya truda* [Economy and sociology of labor]. Moscow: INFRA-M.
13. Kozlov, Yu.N. (2012) *Zmenenie usloviy ispol'zovaniya rabochey sily v rossiyskoy ekonomike na osnove sovershenstvovaniya sotsial'no-trudovykh otnosheniy* [Changing the conditions for the use of labor in the Russian economy on the basis of improving social and labor relations]. Abstract of Economics Cand. Diss. Moscow.
14. Platonov, O.A. (1992) *Povyshenie kachestva trudovoy zhizni* [Improving the quality of working life]. Abstract of Economics Dr. Diss. Moscow.
15. Tsygankova, I.V. (2008) *Kachestvo trudovoy zhizni molodezhi Rossii – kontseptual'nye osnovy formirovaniya* [The quality of working life of the youth of Russia: the conceptual foundations of formation]. Abstract of Economics Dr. Diss. Moscow.
16. Nekhoda, E.V. (2008) Sotsial'noe razvitie cheloveka i izmenenie predstavleniy o sub'ekte truda v sisteme trudovykh otnosheniy [Social development of a person and change of ideas about the subject of labor in the system of labor relations]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 3 (4). pp. 23–45.
17. Nekhoda, E.V. (2014) Corporate social responsibility: measuring problems. *Vestnik Rossiyskogo universiteta druzhby narodov. Seriya "Ekonomika" – RUDN Journal of Economics*. 4. pp. 93–103. (In Russian).
18. Spiridonov, S.P. (2010) Life Quality Indicators and Methodology of their Development. *Voprosy sovremennoy nauki i praktiki – Problems of Contemporary Science and Practice. Vernadsky University*. 10-12 (31). pp. 208–223. (In Russian).
19. Baymurzina, G.R., Valiakhmetov, R.M. & Kolosova, R.P. (2012) *Realizatsiya printsipov kontseptsii dostoy'nogo truda v Rossii: regional'nyy aspekt (na primere Respubliki Bashkortostan)* [Implementation of the principles of the concept of decent work in Russia: a regional aspect (on the example of the Republic of Bashkortostan)]. Ufa: AN RB: Gilem.

## ФИНАНСЫ

УДК 65.053

DOI: 10.17223/19988648/46/7

**Б.А. Аманжолова, С.В. Степанова**

### **НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ: ПРОБЛЕМЫ КОНТРОЛЯ И МЕТОДЫ АНАЛИЗА**

*Статья посвящена решению актуальной проблемы поиска инструментов реализации государственной политики в сфере легализации доходов, способствующих оздоровлению национальной экономики при условии сохранения и развития бизнеса. Авторы представляют основные проблемы контроля налоговой нагрузки, реализуемого банками, и обосновывают необходимость применения профессионального суждения в целях повышения качества такого контроля. Острота проблемы внешнего контроля налоговой нагрузки без учета специфики деятельности экономического субъекта демонстрируется на примере показателей деятельности строительных организаций. В качестве инструмента анализа налоговой нагрузки авторы предлагают применение статистического метода динамического норматива.*

**Ключевые слова:** *налоговая нагрузка, контроль, анализ, кредитные организации, легализация доходов, статистические методы.*

Анализ и контроль налоговой нагрузки является одним из условий эффективности функционирования экономических субъектов как в экономическом, так и в социальном аспектах. Анализ публикаций в российских научных и практических изданиях показал, что вопросы налоговой нагрузки рассматриваются в двух аспектах. Первый аспект связан с исследованием налоговой нагрузки на макроуровне и включает исследование вопросов разработки государственной налоговой политики, методов сравнительного анализа налоговой нагрузки в разных странах, а также подходов к формированию социальной политики во взаимосвязи с бюджетной и налоговой политикой. Существенный вклад в решение перечисленных вопросов внесли А.В. Голованова, И.С. Калинин [1], Ю.Н. Иванова, В.В. Казаков [2], Ю.Ю. Косенкова, Н.М. Турбина, С.В. Владимирова [3,4], А.Н. Милькевич [5], Е.О. Савина [6], Ш.М. Султангаджиев [7].

Второй аспект связан с управлением налоговой нагрузкой на уровне экономических субъектов и характеризуется слабой степенью разработанности теоретических и методических основ. Так, по мнению В.В. Громова и С.С. Шаталовой, сегодня «произошел отказ от восприятия налоговой нагрузки как характеристики сугубо налоговой системы» [8, с. 75]. В современных условиях налоговая нагрузка трактуется «как средство контроля и планирования различных параметров финансово-хозяйственной деятельно-

сти организации, обуславливающих напряженность ее налогообложения и определяющих картину ее финансового состояния» [9, с. 16]. Мнение о подверженности показателя налоговой нагрузки конкретного экономического субъекта влиянию различных факторов высказывается и другими исследователями [10, 11]. Мы согласны, что «важно четко различать допустимые и недопустимые способы налоговой экономии» [9, с. 21]. Вместе с тем нужно понимать, что «оптимальный уровень налогообложения... задается границами, возможностями и потребностями воспроизводства предприятий (индивидуальных функционирующих капиталов), их крупных промышленно-финансовых структур и общественного хозяйства в целом» [2, с. 200].

Анализ публикаций, индексируемых в Web of Science, по ключевым словам «tax burden» (налоговая нагрузка) показал, что наибольшее число публикаций приходится на период 2016 и 2017 гг. Важно отметить, что лидерами по числу публикаций по данной тематике являются авторы из США и Китая. Если анализировать предметные категории публикаций по областям исследований, то видно, что большинство публикаций приходится на «Economics» (более 50%), «Business Finance» (28%). В числе предметных категорий наблюдаются «Management», «Political Science», «Law», «Public Administration» и др. Анализ публикаций, размещенных в открытом доступе, свидетельствует о том, что актуальными являются проблемы согласования интересов стейкхолдеров компаний, в том числе собственников и государства, в части выполнения налоговых обязательств и источников финансирования деятельности [12–14].

Таким образом, в теории и практике управления сформированы отдельные положения и методические решения, которые в большей степени ориентированы на ретроспективный анализ налоговой нагрузки и выявление факторов, определивших ее изменение. Однако такие положения и решения не обеспечивают комплексного решения проблем контроля и анализа.

Важность анализа и контроля налоговой нагрузки определяется следующими обстоятельствами. Во-первых, выполнение обязательств по своевременной и полной уплате налогов характеризует уровень экономической безопасности субъектов предпринимательства и их способность функционировать, руководствуясь принципом непрерывности деятельности. Во-вторых, выполнение обязательств по своевременной и полной уплате налогов характеризует социальную ответственность экономических субъектов. В-третьих, суммы начисленных налогов оказывают прямое влияние на состояние источников финансирования деятельности экономических субъектов.

Очевидно, что перечисленные обстоятельства предопределяют необходимость самоконтроля для экономических субъектов и создают предпосылки для развития различных форм и инструментов контроля со стороны государства и других институтов, формирующих финансовую систему. Так, в последнее время повышенное внимание уровню налоговой нагрузки клиентов стали уделять банки. Оценивая налоговую нагрузку, они определяют реальность деятельности организации, находящейся на обслуживании. Усиление интереса к этому показателю со стороны банков по времени

совпадает с очередным витком активизации борьбы Банка России с легализацией доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма (далее – легализация доходов).

Банком России разработаны документы, в которых приведены признаки, требующие особого внимания для выявления клиентов, осуществляющих транзитные операции [15, 16]. Среди них – уровень налоговой нагрузки, рассчитываемый как отношение суммы налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации к дебетовому обороту по счету. Величина, требующая повышенного внимания (по совокупности документов), составляет сегодня не более 0,9%. Контроль уровня налоговой нагрузки в целях минимизации риска легализации осуществляется относительно всех клиентов, находящихся на расчетно-кассовом обслуживании в банке.

В отношении потенциальных или действующих заемщиков на практике принят другой порядок контроля налоговой нагрузки: используется Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [17]. В качестве базы для расчета здесь применяется показатель оборота (выручки), оценка производится в зависимости от отрасли, в которой работает заемщик.

Надо признать, что и в том и в другом случае банки оценивают реальность деятельности организации (в том числе используя показатель налоговой нагрузки), исполняя требования Банка России. Ни для оценки кредитоспособности, ни для осуществления расчетов кредитным организациям не нужен показатель налоговой нагрузки.

Думается, что контроль налоговой нагрузки клиентов возложен на банки не только для оценки реальности их деятельности, но и в фискальных целях. Рост налоговых поступлений в бюджет, о котором заявляют руководители налоговой службы [18], в значительной степени был обеспечен за счет активной работы банков со своими клиентами, разъяснения необходимости уплаты налогов.

Это объясняется тем, что Банк России, используя современные программные и технические возможности, централизованно контролирует уровень налоговой нагрузки клиентов кредитных организаций с оборотами, превышающими 30 млн руб. за квартал (этот предел используется сегодня, но может быть понижен, поскольку он не закреплен в нормативных документах). Находясь под прессом Центрального банка Российской Федерации, кредитные организации стараются избавиться от клиентов, уровень налоговой нагрузки которых не превышает 0,9% от дебетового оборота по расчетному счету. Доказать реальность деятельности клиента, налоговая нагрузка которого не соответствует рекомендациям Центрального банка, практически невозможно. При этом в методических рекомендациях содержатся и другие признаки, которые могут свидетельствовать о проведении клиентом сомнительных операций [16]. К ним, в частности, относятся:

- отсутствие или низкий уровень выплат на заработную плату и связанных с ними перечислений по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам;
- незначительные остатки денежных средств на счете по сравнению с объемами операций, проводимыми по счету;
- несопоставимость оснований преобладающих объемов зачисления денежных средств и их последующих списаний;
- несоответствие оснований платежей, проводимых по счету клиента, и заявленных видов деятельности;
- отсутствие расходов, свидетельствующих о ведении хозяйственной деятельности (арендные, коммунальные платежи, расходы на приобретение канцелярских и т.п. товаров);
- резкий рост оборотов по счету клиента, их несоответствие заявленным при открытии объемам деятельности;
- списание со счета денежных средств в пользу контрагентов по операциям, не облагаемым НДС, при том, что зачисления производятся с выделением НДС.

Перечень признаков сомнительных операций продолжает расширяться в связи с появлением новых схем легализации доходов, которые Банк России выявляет в ходе выполнения своих надзорных функций. Это значительно усложняет работу банков, тем более что основная часть названных признаков не поддается количественной оценке. Возможность измерить уровень налоговой нагрузки выводит этот показатель на первое место среди прочих, несмотря на указание Центрального банка, «что уплата налогов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации в размере ниже обозначенного уровня не является единственным определяющим фактором для “автоматического” признания факта совершения клиентом сомнительных операций» [16].

Статьей 86 Налогового кодекса Российской Федерации определены обязанности банков, связанные с осуществлением налогового контроля. К ним относятся: открытие счетов, депозитов, предоставление права использовать электронные средства платежа, обязанность сообщать об открытии (закрытии) счетов, изменении реквизитов в налоговые органы, а также выдавать им справки о наличии счетов, депозитов и (или) об остатках денежных средств на счетах, депозитах, выписки по операциям на счетах, а также справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств [19]. Среди этих обязанностей нет упоминания контроля уровня налоговой нагрузки, который сегодня банки фактически выполняют на постоянной основе, убеждая клиентов осуществлять налоговые платежи даже в тех случаях, когда согласно налоговым декларациям и справкам из налоговых органов задолженности по уплате налогов нет.

Более того, налоговые органы взяли за правило направлять в банки письма, в которых обращают внимание кредитных организаций на низкий уровень налоговой нагрузки некоторых клиентов, которая рассчитана на основании официальной бухгалтерской и налоговой отчетности. Что в этой

ситуации должны делать банки? Если налоговые органы сомневаются в правильности исчисления налогов, то в их силах провести налоговую проверку, по крайней мере камеральную. Банки могут лишь запросить документы, подтверждающие легитимность деятельности клиента, и попытаться оценить ее. Глагол «попытаться» использован неслучайно: для качественного анализа (не экономического, а производственно-хозяйственной деятельности) банковским специалистам нужно обладать специальными знаниями практически во всех отраслях экономики, включая знания комплекствующих для какого-либо производства, их рыночных цен и т.п.

Понятно, что контроль налоговой нагрузки – это часть работы, которую банки проводят в рамках исполнения требований Федерального закона от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» и правил внутреннего контроля, разрабатываемых всеми кредитными организациями. Проблема – в необъяснимом первенстве этого показателя в ряду других, не менее важных для оценки реальности деятельности клиентов. Основная задача состоит в том, чтобы ввести в практику кредитных организаций использование инструмента профессиональных суждений не только для оценки кредитного риска по ссудам, но и для оценки риска легализации доходов по клиентам, проводящим расчеты. Профессиональные суждения должны основываться на оценке совокупности количественных и качественных показателей, характеризующих деятельность клиентов, имеющих расчетные счета.

Оценивая уровень налоговой нагрузки как отношение суммы налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации к дебетовому обороту по счету, Банк России, а вместе с ним и кредитные организации делают ряд серьезных методических ошибок, которые могут быть нивелированы при формировании профессионального суждения.

*Речь идет, во-первых, о несопоставимости периодов для определения налоговой нагрузки: основные налоги уплачиваются после завершения отчетного периода, по его результатам.* Для организаций с сезонным характером деятельности или быстро растущих компаний этот фактор при поквартальном контроле может привести к неверным выводам относительно легитимности их деятельности. *Во-вторых, по дебету расчетного счета клиента проходят операции, которые лишь опосредованно связаны с хозяйственной деятельностью клиента и не могут быть включены в базу для расчета налоговой нагрузки, так как заведомо уменьшат ее уровень.* К таким операциям, в частности, относятся перечисление денежных средств на депозитные счета, на свои счета в других банках, возврат кредитов. Суммы таких операций также должны быть исключены из знаменателя для расчета уровня налоговой нагрузки. *Третий важный момент, который необходимо учитывать при оценке налоговой нагрузки, – вид деятельности клиента.* Так, осуществляя посредническую деятельность, многие комиссионеры используют договор комиссии с участием в расчетах. При этом их выручка формируется как комиссионное вознаграждение, а обороты превышают раз-

мер выручки в несколько раз. Такие организации никогда не будут соответствовать требованиям по уровню налоговой нагрузки.

Отдельного анализа заслуживают вопросы, связанные с применением налоговых режимов организацией-налогоплательщиком и ее деловыми партнерами и договорами, в рамках которых возникают права и обязанности сторон. Именно поэтому авторы считают, что для анализа налоговой нагрузки должна применяться система показателей, которые могут использоваться для целей внешнего контроля налоговой нагрузки, а также и для самоконтроля. При формировании системы показателей необходимо исходить из учета ограничений, приведенных выше.

*Во-первых, влияние несопоставимости периодов для контроля налоговой нагрузки и состава операций, формирующих дебетовый оборот по счету, может быть нивелировано исключительно за счет корректного формирования информационной основы для анализа налоговой нагрузки.* Авторы считают, если деятельность экономического субъекта определяется ее сезонным характером, то налоговую нагрузку необходимо анализировать в динамике и расчет показателей осуществлять с учетом метода признания доходов и расходов в бухгалтерском учете. Важно отметить, что базовым методом в отечественном бухгалтерском учете признается метод начисления, а кассовый метод могут использовать организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Только эти организации могут признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей (заказчиков) при соблюдении условий, предусмотренных п. 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [20]. Поэтому при анализе налоговой нагрузки необходимо принимать во внимание метод признания доходов и расходов.

*В качестве аргументов для применения такого подхода авторы рассматривают необходимость и возможность гармонизации правил бухгалтерского учета и норм налогового законодательства для целей анализа налоговой нагрузки.* Авторами осуществлен анализ условий для признания доходов и расходов, определенных регулятивами бухгалтерского учета и отчетности (табл. 1).

**Таблица 1. Условия для признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности**

Условия для признания выручки (п. 12 ПБУ 9/99) [20]	Условия для признания расходов (п. 16 ПБУ 10/99) [21]
Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	Расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота
Сумма выручки может быть определена	Сумма расхода может быть определена
Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации

Условия для признания выручки (п. 12 ПБУ 9/99) [20]	Условия для признания расходов (п. 16 ПБУ 10/99) [21]
Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	
Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	

Важно отметить, что условия, необходимые для признания выручки или расходов, должны соблюдаться одновременно. Кроме того, из таблицы видна взаимозависимость между признанием доходов и расходов, что является следствием бухгалтерского принципа осмотрительности. Следовательно, если в бухгалтерской отчетности представлена выручка, то все расходы, отраженные за сопоставимый период, имеют отношение к формированию этой выручки.

Однако особую важность в этой ситуации представляет обеспечение сопоставимости между доходами и расходами, признанными в бухгалтерском учете, и доходами, расходами, формирующими налоговую базу по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Так, ст. 39 Налогового кодекса определено, что *реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу*. Данное положение в полной мере согласуется с условиями, предусмотренными Положением по бухгалтерскому учету. Различием в подходах бухгалтерских норм и налогового законодательства выступает признание в качестве реализации передачи права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе. Однако необходимо принимать во внимание, что такие операции носят единичный характер и, если они имели место, они будут представлены в Отчете о финансовых результатах в качестве прочих расходов и раскрыты в пояснениях к отчетности.

Приведенная выше норма получает свое развитие в правилах определения объекта налогообложения по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость. Так, в соответствии со ст. 146 Налогового кодекса *объектом налогообложения по НДС признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав*.

Для формирования налоговой базы по налогу на прибыль *доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как*

*собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. При этом доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления).* В отношении применения этой нормы исключение сделано для организаций (за исключением банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций, организаций, признаваемых контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний), которые имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал (Ст. 273 НК РФ).

Таким образом, для анализа налоговой нагрузки экономических субъектов должен приниматься во внимание метод определения доходов и расходов, применяемый для целей формирования бухгалтерской отчетности и для определения налоговой базы по налогу на прибыль и НДС. При этом различные нормативные значения налоговой нагрузки могут быть установлены в зависимости от метода, выбранного экономическим субъектом. Речь идет именно об этих налогах, так как в системе налогообложения юридических лиц и доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации они представляют собой наиболее существенные области управления как для государства, так и для налогоплательщиков. Так, за 9 месяцев 2017 г. удельный вес поступления НДС в федеральный бюджет составил 34,5%, за 9 месяцев 2016 г. – 39,2%. Удельный вес налога на прибыль в консолидированном бюджете за 9 месяцев 2017 г. составил 19,8%, 9 месяцев 2016 г. – 20,3%.

Анализ динамики поступлений налогов по уровням бюджета за 9 месяцев 2016–2017 гг. позволяет констатировать положительную динамику – 119,3%, что подтверждает важность соблюдения баланса между инструментами налогового администрирования и стимулированием экономического роста. Как отмечалось выше, если экономический субъект ориентирован на непрерывность деятельности, то для него критериями эффективности деятельности будут выступать показатели, характеризующие деловую активность и финансовую устойчивость. Однако если налоговая нагрузка этого экономического субъекта не будет соответствовать приказу ФНС России от 30.05.2007 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» или рекомендациям Центрального банка, то как минимум руководству организации необходимо затратить время на формулирование пояснений либо поиск новой кредитной организации.

Второй вывод, которые сделали авторы на основе рассмотрения отдельных корреспондирующих норм бухгалтерского и налогового законодательства, имеет отношение к источникам информации для анализа налоговой нагрузки. Для обеспечения сопоставимости сведений для анализа

налоговой нагрузки целесообразно использовать показатели бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций. Понятно, что это потребует формирования промежуточной бухгалтерской отчетности, но экономические субъекты, прибегающие в своей деятельности к заемным источникам финансирования, представляют промежуточную отчетность заинтересованным сторонам. Одновременное применение сведений, отраженных в бухгалтерской и налоговой отчетности, не только обеспечит анализ налоговой нагрузки в динамике, но и позволит выделить факторы, оказывающие влияние на этот показатель. По мнению авторов, именно исследование факторов будет способствовать качественной оценке налоговой нагрузки на основе профессионального суждения лица, принимающего решение по результатам анализа этого показателя.

Как отмечалось выше, налоговая нагрузка в соответствии с приказом ФНС России от 30.05.2007 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» рассчитывается как отношение налоговых платежей и выручки от реализации товаров. При этом в отдельные периоды в числитель включались суммы поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, а в отдельные периоды расчеты производились без их учета. Кроме налоговой нагрузки по видам экономической деятельности, Федеральная налоговая служба публикует сведения о рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельности активов организаций по видам экономической деятельности. Авторами осуществлен анализ налоговой нагрузки и рентабельности по виду экономической деятельности «Строительство» (рис. 1).

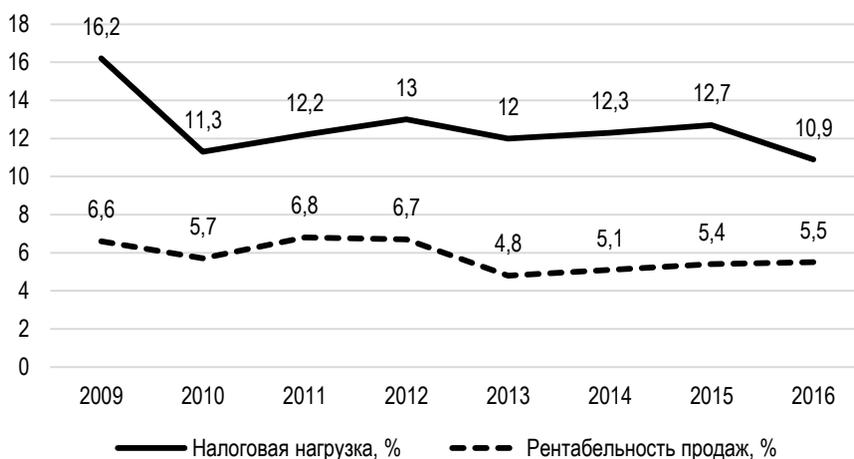


Рис. 1. Динамика налоговой нагрузки и рентабельности продаж по виду экономической деятельности «Строительство» за 2009–2016 гг. (составлено авторами на основе данных ФНС (<https://www.nalog.ru/>))

На рисунке видно, что максимальное значение налоговой нагрузки приходится на 2009 г., а минимальное значение – на 2016 г. При этом в комментариях к информации по налоговой нагрузке указано, что расчет за ряд периодов, в том числе за 2016 г., произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. В отношении рентабельности размах составляет 2 пункта (2011 г. – 6,8%, 2013 г. – 4,8%). Чем же вызвана такая несопоставимость динамики показателей, в числителе которых участвует один показатель – выручка от продаж?

По мнению авторов, наиболее существенное влияние на формирование показателей в строительной сфере оказывают длительность производственного цикла и неравномерное распределение доходов и расходов между отчетными периодами. Очевидно, что эти показатели характеризуют отрасль в целом, однако анализ и контроль налоговой нагрузки осуществляются применительно к каждому налогоплательщику, который выполняет обязанности налогоплательщика под влиянием региональной специфики, сегмента отрасли, договорной политики и политики финансирования деятельности. Именно эти факторы определяют необходимость разработки показателей, которые применимы для анализа налоговой нагрузки организаций, осуществляющих определенный вид экономической деятельности.

Выбор строительства как вида экономической деятельности определен следующими обстоятельствами. Во-первых, в развитие строительной отрасли направляются как государственные финансовые ресурсы, так и средства граждан, что определяет необходимость финансового контроля, в том числе контроля исполнения налоговых обязательств.

Во-вторых, на протяжении ряда лет проводятся выборочные обследования деловой активности строительных организаций, по результатам которых высокий уровень налогов признается в качестве основного фактора, сдерживающего деятельность строительных организаций. Так, в выборочном обследовании деловой активности строительных организаций в IV квартале 2017 г. приняли участие 6,5 тыс. строительных организаций, различных по численности занятых и формам собственности, в том числе 4,3 тыс. субъектов малого предпринимательства (без микропредприятий). Основными факторами, сдерживающими деятельность строительных организаций, являются «высокий уровень налогов» (на этот фактор указали 34% опрошенных руководителей организаций), «недостаток заказов на работы» (31%) и «высокая стоимость материалов, конструкций, изделий» (29%), «неплатежеспособность заказчиков» (27%). Среди факторов, ограничивающих производственную деятельность по субъектам малого предпринимательства, преобладают «высокий уровень налогов» (44% опрошенных), «неплатежеспособность заказчиков» (39%) и «недостаток заказов на работы» (38%).

В-третьих, строительство имеет ряд особенностей, оказывающих влияние на организацию бухгалтерского учета и порядок налогообложения доходов и расходов.

В табл. 2 приведены показатели для анализа и контроля налоговой нагрузки организаций, применяющих общий режим налогообложения.

*Таблица 2. Относительные показатели налоговой нагрузки экономического субъекта*

Показатели	Методика расчета	Источники информации
Налоговая нагрузка на доходы от продаж	Отношение суммы начисленных косвенных налогов к доходам от продаж	Налоговая декларация по НДС, Отчет о финансовых результатах
Налоговая нагрузка на затраты	Отношение суммы начисленных налогов к затратам	Налоговые декларации по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество, Отчет о финансовых результатах
Налоговая нагрузка на прибыль	Отношение суммы начисленного налога на прибыль к прибыли до налогообложения	Налоговая декларация по налогу на прибыль, Отчет о финансовых результатах
Налогоемкость продаж	Отношение суммы начисленных налогов к доходам от продаж	Налоговые декларации по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество, Отчет о финансовых результатах

Все показатели, предусмотренные в табл. 2, анализируются в динамике, что позволяет комплексно оценить влияние следующих факторов: выручки от реализации, затрат, прибыли (убыток), начисленного налога на прибыль, НДС, налог на имущество. Анализ показателей способен выявить тенденции изменения налоговой нагрузки во взаимосвязи с показателями деловой активности и эффективности деятельности. Так, снижение темпов роста рентабельности продаж в анализируемом периоде может объясняться повышением налоговой нагрузки на затраты, доходы от продаж, прибыль до налогообложения. Следовательно, факторный анализ рентабельности продаж должен быть дополнен действиями по оценке влияния суммы начисленных налогов на формирование прибыли с учетом изменения дебиторской и кредиторской задолженности (авансовые платежи, недоимка).

Авторами произведены расчеты некоторых показателей по отчетности строительной компании, осуществляющей деятельность в Новосибирской области. Выбор компании сделан на основе анализа информации, представленной в системе профессионального анализа рынков и компаний (СПАРК) информации. Для расчетов и анализа выбраны показатели налоговой нагрузки на прибыль и рентабельности по чистой прибыли (табл. 3).

Из таблицы видно, что налоговая нагрузка на прибыль на протяжении 4 лет существенно не меняется и варьируется от минимальной границы (20,8) до максимальной (25,5) в пределах 4,7%. В отношении рентабельно-

сти по чистой прибыли наблюдается низкий уровень (менее 1%), а также разрыв между минимальным и максимальным значениями 0,29%. Графически динамика исследуемых показателей представлена на рис. 2.

Таблица 3. Динамика рентабельности и налоговой нагрузки строительной организации за период 2013–2016 гг.

Показатели	2013	2014	2015	2016
Рентабельность по чистой прибыли (R), %	0,15	0,08	0,37	0,14
Налоговая нагрузка на прибыль (N), %	23,8	25,5	20,8	21,5

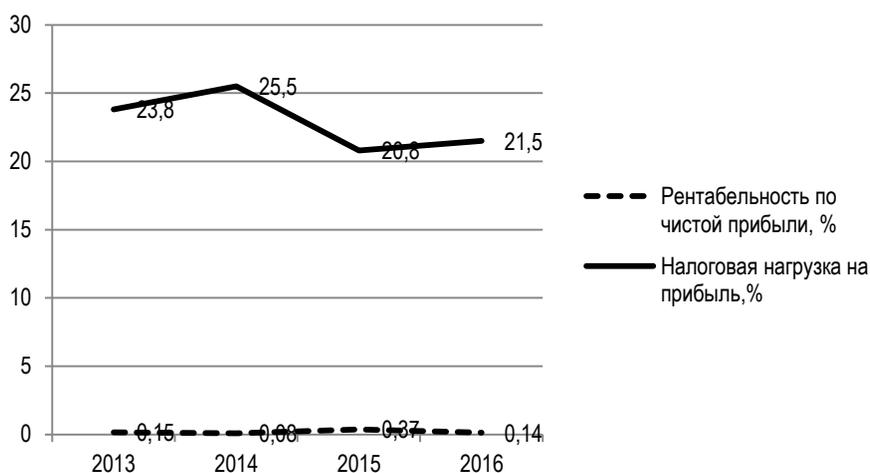


Рис. 2. Динамика рентабельности и налоговой нагрузки строительной организации за период 2013–2016 гг.

Необходимо отметить, что такое соотношение налоговой нагрузки на прибыль и рентабельности по чистой прибыли может свидетельствовать о существенных различиях в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. К примеру, в состав себестоимости для целей формирования бухгалтерской отчетности включены расходы, которые не принимаются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль или будут приняты в следующих периодах. Такие ситуации должны учитываться в процессе анализа налоговой нагрузки и эффективности деятельности.

Если говорить об отраслевой специфике, то для строительных организаций сама по себе динамика анализируемых показателей не является информативной, так как особую значимость при формировании выводов приобретают результаты исследования влияния факторов, определяющих значения рентабельности и налоговой нагрузки. Взаимосвязь анализируемых показателей и факторов представлена в табл. 4.

Для исследования влияния факторов авторами осуществлен анализ динамики за период 2013–2016 гг. (табл. 5).

Таблица 4. Факторы, определяющие значения показателей налоговой нагрузки и рентабельности деятельности

Показатели	Факторы (показатели деятельности)
Рентабельность по чистой прибыли (R), %	Чистая прибыль (Pn)
	Выручка от продаж (V)
Налоговая нагрузка на прибыль (N), %	Прибыль до налогообложения (Pt)
	Сумма налога на прибыль (Tp)

Таблица 5. Динамика основных показателей деятельности строительной организации за период 2013–2016 гг.

Факторы (показатели деятельности)	Темпы изменения, %			
	2013/2012	2014/2013	2015/2014	2016/2015
Чистая прибыль	105,8	149,6	371,3	51,8
Налог на прибыль	100,4	164,3	379,6	41,0
Прибыль до налогообложения	104,5	153,1	466,1	39,5
Выручка	103,9	291,3	79,0	134,2

Необходимо отметить, что при положительной динамике всех показателей в 2014 г. наблюдается снижение уровня рентабельности на 0,07 п.п. В 2015 г. отрицательные темпы роста выручки и положительные темпы других показателей способствовали росту уровня рентабельности на 0,29 п.п. В 2016 г. наблюдаются снижение уровня рентабельности по сравнению с 2015 г. на 0,23 п.п. и повышение уровня налоговой нагрузки по прибыли до 21,5%.

Однако для управления компанией, в том числе анализа и контроля налоговой нагрузки, важно понимать степень использования потенциала компании и перспективы ее развития. Для этих целей авторы предлагают использовать статистический метод динамического норматива [22].

Динамический норматив [23, с. 26] – это ранжированный ряд темпов роста показателей, отражающий оптимальное сочетание характеристик хозяйственной деятельности. Метод динамического норматива относится к диагностическому анализу и применяется для решения различных экономических задач, в том числе и для оценки перспектив деятельности (развития) экономических субъектов.

Для применения метода динамического норматива используется системный подход, при помощи которого все показатели разбиваются на начальные (выражают ресурсы, поступающие в процесс производства), промежуточные (дают информацию об объемах производства) и конечные (характеризуют финансовые результаты) [24, с. 93].

Первоначально необходимо построить эталонный ряд соотношения темпов роста показателей в формуле

$$TPn > TPp > TPt > TP_v > 100\%,$$

где  $TPn$  – темп роста чистой прибыли;  $TPp$  – темп роста налога на прибыль;  $TPt$  – темп роста прибыли до налогообложения;  $TP_v$  – темп роста выручки.

Далее распределены ранги темпов роста показателей деятельности строительной организации за 2013–2016 гг. и построены фактические ряды их соотношения (табл. 6).

Таблица 6. Ранги темпов роста показателей деятельности строительной организации за 2013–2016 гг.

Факторы (показатели деятельности)	Эталонный ряд	Фактический ряд			
		2013	2014	2015	2016
Чистая прибыль	1	1	4	3	2
Налог на прибыль	2	4	2	2	3
Прибыль до налогообложения	3	2	3	1	4
Выручка	4	3	1	4	1

Для того чтобы сделать выводы о перспективах деятельности строительной организации, необходимо определить коэффициент развития, который рассчитывается на основе полученных коэффициентов отклонения и инверсии. Начальным этапом анализа является нахождение отклонений между фактическими рангами и эталонными рангами. Для этого рассчитывается коэффициент отклонения (Спирмена). Далее рассчитывается коэффициент ранговой корреляции по инверсиям. Для этого надо подсчитать, сколько перестановок можно сделать в каждом ранжированном ряду.

Необходимо отметить, что в нашем исследовании речь не идет о перспективах в традиционном смысле. Авторы имеют в виду условия, при которых соблюдается баланс интересов собственников и ожиданий государства, в том числе контролирующих органов. Индикатором соблюдения интересов собственников может выступить динамика чистой прибыли, ожиданий государства – налоговая нагрузка на прибыль.

Результаты расчета коэффициентов развития, отклонения и инверсии применительно к деятельности строительной организации представлены в табл. 7.

Таблица 7. Значения и формулы расчета коэффициентов ранговой корреляции и развития строительной организации за 2013–2016 гг.

Показатели	Формула расчета [9]	2013	2014	2015	2016
Коэффициент отклонения (Спирмена)	$p = 1 - \frac{6 \sum d^2}{n(n^2 - 1)}$ <p>где <math>d</math> – разность рангов <math>x</math> и <math>y</math>, <math>n</math> – число наблюдений</p>	0,4	–0,8	0,2	–0,2
Коэффициент инверсии (Кендалла)	$r = 1 - \frac{4Q}{n(n^2 - 1)}$ <p>где <math>Q</math> – суммарное число наблюдений, следующих за текущими наблюдениями с меньшим значением рангов <math>x</math></p>	0,33	0,17	0,67	0,33
Коэффициент развития	$K_{\text{разв}} = \frac{(1 + p) * (1 + r)}{4}$	0,47	0,06	0,50	0,27

Коэффициент развития демонстрирует взаимосвязь между начальными, промежуточными и конечными показателями. В результате расчетов можно оценить связь между показателями, отражающими финансовые результаты и участвующими в формировании налоговой базы по налогу на прибыль (рис. 3).

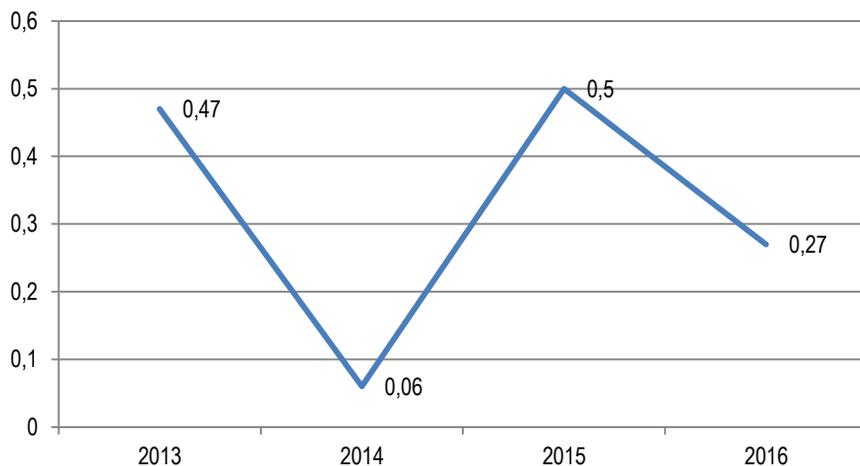


Рис. 3. Динамика коэффициента развития строительной организации за 2013–2016 гг.

Для интерпретации результатов расчетов целесообразно применять интервалы значений коэффициента развития с учетом степени силы корреляционной связи показателей (табл. 8).

Таблица 8. Интервалы значений коэффициента развития

Диапазон значений коэффициента развития	Степень силы корреляционной связи
0	Нет связи
До 0,19	Очень слабая связь
От 0,20 до 0,29	Слабая связь
От 0,30 до 0,49	Умеренная связь
От 0,50 до 0,69	Средняя связь
Более 0,70	Сильная или тесная связь

Результаты расчетов показали, что в 2013 г. наблюдается умеренная связь между показателями, в 2014 – очень слабая связь, в 2015 – средняя, в 2016 – слабая связь. Очевидно, если аналитик получает такие результаты, то в первую очередь он может пересмотреть состав показателей, участвующих в расчетах. Однако при использовании результатов расчета в целях анализа налоговой нагрузки возникают вопросы по поводу достоверности и сопоставимости данных, представляемых в отчетности. Если экономический субъект не вносил изменения в учетную политику и последовательно применяет методы признания доходов и расходов, то существенные изменения коэффициента развития должны быть обоснованы. В этих случаях

применяется профессиональное суждение аналитика, основанное на учете множества факторов.

Авторы считают, что именно профессиональное суждение должно преодолеть односторонность оценки клиентов банка и сохранить их бизнес. В противном случае мы можем получить сокращение объемов предпринимательской деятельности в силу возникновения непримиримых противоречий между банком и клиентом в ходе борьбы с легализацией доходов.

Таким образом, эффективность внешнего и внутреннего контроля налоговой нагрузки определяется качеством информационной базы и адекватностью методов ее анализа. Совершенствование методов экономического анализа налоговой нагрузки является неперенным условием реализации государственной политики в сфере легализации доходов, способствующих оздоровлению национальной экономики и учитывающих необходимость сохранения и развития бизнеса. Инструментарий анализа налоговой нагрузки может быть существенно обогащен в результате применения статистических методов, в том числе метода динамического норматива.

В качестве перспектив дальнейших исследований можно выделить формирование совокупности показателей, учитывающей механизм определения налоговых обязательств при различных системах налогообложения, моделирование взаимосвязи между показателями.

#### *Литература*

1. Голованова А.В., Калинин И.С. Налоговая нагрузка как инструмент обеспечения безопасности реального сектора экономики // *Контенсус*. 2016. № 1. С. 120–127.
2. Иванова Ю.Н., Казаков В.В. Налоговая нагрузка как показатель эффективности налоговой политики государства // *Вестник Томского государственного университета*. 2015. № 399. С. 199–203.
3. Косенкова Ю.Ю., Турбина Н.М., Владимирова С.В. К вопросу об изменении налоговой нагрузки в Российской Федерации // *Социально-экономические явления и процессы*. 2015. № 8. С. 56–61.
4. Турбина Н.М., Косенкова Ю.Ю. Налоговая нагрузка как показатель результативности налоговой политики России // *Социально-экономические явления и процессы*. 2017. Т. 12, № 2. С. 154–159.
5. Милькевич А.Н. Необходимость анализа налоговой нагрузки на макроуровне // *РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2015. № 1. С. 273–275.
6. Савина Е.О. Приоритеты налоговой политики на современном этапе развития российской экономики: возможности роста налоговых доходов бюджетов без увеличения налоговой нагрузки на экономику // *Экономические науки*. 2016. № 3. С. 50–56.
7. Султангаджиев Ш.М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // *Российское предпринимательство*. 2012. № 18. С. 159–164.
8. Громов В.В., Шаталова С.С. Оценка налоговой нагрузки по методике МВФ // *Управленческое консультирование*. 2017. № 1 (97). С. 74–83.
9. Никулина О.М. Налоговая нагрузка в России: основные подходы // *Финансы и кредит*. 2016. № 17 (689). С. 13–27.
10. Никулина О.М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий // *Проблемы учета и финансов*. 2014. № 4. С. 41–48.

11. *Максимова Т.В.* Расчет налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта: теория и практика // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия «Экономика и менеджмент». 2015. Т. 9, № 2. С. 110–116.

12. *Gallego Valero Leticia, Moral Pajares Encarnacion, Roman Sanchez Isabel Maria.* The Tax Burden on Wastewater and the Protection of Water Ecosystems in EU Countries // SUSTAINABILITY: Volume edition: 10, issue: 1, article number: 212.

13. *Anderson W.* Tax Administrative Burdens in the Tourism Sector in Zanzibar: Stakeholders' Perspectives // SAGE OPEN. Volume edition: 7, issue: 4, article number: 2158244017736800.

14. *Mazzioni Sady, Klann Roberto Carlos.* Aspects of the quality of accounting in the international context // RBGN-REVISTA BRASILEIRA DE GESTAO DE NEGOCIOS: Volume edition: 20. P. 92–111.

15. *Методические* рекомендации Банка России от 13.04.2016 № 10-МР «О повышении внимания кредитных организаций к отдельным операциям клиентов» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

16. *Методические* рекомендации Банка России от 21.07.2017 № 18-МР «О подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

17. *Приказ* Федеральной налоговой службы России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

18. *Бутрин Д.* Цифровые налоги себя оправдывают // Коммерсантъ. 2017. 21 ноября. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3473576> (дата обращения: 04.12.2017).

19. *Налоговый кодекс* Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 27.11.2017) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

20. *Положение* по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

21. *Положение* по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.

22. *Сыроеждин И.М.* Совершенствование системы показателей эффективности и качества. М. : Экономика, 1980. 192 с.

23. *Азарская М.А., Поздеев В.Л.* Оценка непрерывности деятельности организации с использованием метода динамического ранжирования // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 1. С. 24–32.

24. *Елисеева И.И., Терехов А.А.* Статистические методы в аудите. М. : Финансы и статистика, 1998. 176 с.

### **The Tax Burden of Economic Entities: Problems of Control and Methods of Analysis**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 108–126.

DOI: 10.17223/19988648/46/7

**Bibigul A. Amanzholova**, Novosibirsk State Technical University (Novosibirsk, Russian Federation). E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru

**Svetlana V. Stepanova**, Novosibirsk State Technical University (Novosibirsk, Russian Federation). E-mail: svetlana.stepanova.nsk.@gmail.com

**Keywords:** tax burden, control, analysis, credit organizations, legalization of income, statistical methods.

The article is devoted to the issue of solving a current problem of searching instruments of policy implementation in the sphere of income legalization that can promote the national economic recovery on condition of the preservation and development of business. Today, the external control of the tax burden is a significant element of the state policy in this sphere.

However, the internal analysis and control of the tax burden is one of the factors showing the efficiency of economic entities that function both in economic and in social aspects, that is meet the liabilities on timely tax payments. Tax payments fully characterize the level of economic entities' economic security and social responsibility. These facts predetermine the need for economic entities' internal control and create opportunities for the development of various forms and instruments of control from the state and other institutions of the financial system.

A special role in implementation of the state policy in the sphere of income legalization is assigned to credit organizations. Such organizations are forced to solve the problem of superiority of the tax burden indicator among others not less important for the assessment of the reality of clients' activities. By estimating the level of the tax burden by a competent method, credit organizations make a number of serious methodological mistakes, which can be leveled when forming a professional judgment. The authors of the article are convinced that it is necessary to introduce the professional judgment instrument into the practice of credit organizations to assess credit risk on loans and income legalization risk on clients performing settlements.

The authors propose a system of indicators for the analysis of the tax burden. The indicators can be used both for the external and internal control of the tax burden. When forming the system of indicators, the authors considered restrictions connected with the incomparability of the periods for the tax burden calculation and tax regimes applied by the organization (taxpayer) and its business partners.

The authors propose to use a statistical method of the dynamic standard for assessing the use of the corporate tax capacity and forecasting tax liabilities. The approbation of the methods and the system of indicators on the materials of a construction organization resulted in a conclusion that instruments of the tax burden analysis can be significantly enriched driven by application of statistical methods.

The prospects of further research the authors outlined are the formation of a set of indicators that take into account the mechanism of tax liabilities calculation at various tax regimes and the modeling of an interrelation between the indicators.

### References

1. Golovanova, A.V. & Kalinin, I.S. (2016) Nalogovaya nagruzka kak instrument obespecheniya bezopasnosti real'nogo sektora ekonomiki [The tax burden as a tool to ensure the security of the real sector of the economy]. *Kontensus*. 1. pp. 120–127.
2. Ivanova, Yu.N. & Kazakov, V.V. (2015) Tax load as a measure of the tax policy efficiency of the state. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Tomsk State University Journal*. 399. pp. 199–203. (In Russian). DOI: 10.17223/15617793/399/33
3. Kosenkova, Yu.Yu., Turbina, N.M. & Vladimirova, S.V. (2015) To the issue about change of tax burden in the Russian Federation. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social and Economic Phenomena and Processes*. 8. pp. 56–61. (In Russian).
4. Turbina, N.M. & Kosenkova, Yu.Yu. (2017) Tax burden as indicator of effectiveness of tax policy of Russia. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social and Economic Phenomena and Processes*. 12 (2). pp. 154–159. (In Russian). DOI: 10.20310/1819-8813-2017-12-2-154-159
5. Mil'kevich, A.N. (2015) Necessity of the tax burden analysis at the macrolevel. *RISK: Resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsia – RISK: Resources, Information, Supply, Competition*. 1. pp. 273–275. (In Russian).
6. Savina, E.O. (2016) Priorities for tax policy at the present stage of development of the russian economy: growth potential tax revenues of budgets without increasing the tax burden on the economy. *Ekonomicheskie nauki – Economic Sciences*. 3. pp. 50–56. (In Russian).
7. Sultangadzhiev, Sh.M. (2012) Methodological Approaches to the Optimization of the Tax Burden to Stimulate Entrepreneurial Activities. *Rossiyskoe predprinimatel'stvo – Russian Journal of Entrepreneurship*. 18. pp. 159–164. (In Russian).

8. Gromov, V.V. & Shatalova, S.S. (2017) Assessment of Tax Burden by a Technique of the IMF. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie – Administrative Consulting*. 1 (97). pp. 74–83. (In Russian).
9. Nikulina, O.M. (2016) Tax burden in Russia: basic approaches. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 17 (689). pp. 13–27. (In Russian).
10. Nikulina, O.M. (2014) The influence of the tax burden on business enterprises. *Problemy ucheta i finansov – Problems of Accounting and Finance*. 4. pp. 41–48. (In Russian).
11. Maksimova, T.V. (2015) Calculation of tax burden of the economic entity: theory and practice. *Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya "Ekonomika i menedzhment" – Bulletin of South Ural State University. Series "Economics and Management"*. 9 (2). pp. 110–116. (In Russian).
12. Gallego Valero, L., Moral Pajares, E. & Roman Sanchez, I.M. (2018) The Tax Burden on Wastewater and the Protection of Water Ecosystems in EU Countries. *SUSTAINABILITY*. 10 (1). Art. 212.
13. Mahangila, D. & Anderson, W. (2017) Tax Administrative Burdens in the Tourism Sector in Zanzibar: Stakeholders' Perspectives. *SAGE OPEN*. 7 (4). Art. 2158244017736800.
14. Mazzioni, S. & Klann, R.C. (2018) Aspects of the quality of accounting in the international context. *RBGN-REVISTA BRASILEIRA DE GESTAO DE NEGOCIOS*. 20. pp. 92–111.
15. Bank of Russia. (2016) *Methodological recommendations of the Bank of Russia No. 10-MR of 13.04.2016 "On increasing the attention of credit organizations to individual customer operations"* Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
16. Bank of Russia. (2017) *Methodological recommendations of the Bank of Russia No. 18-MR of 21.07.2017 "On approaches to the management of credit organizations by the risk of legalization (laundering) of proceeds from crime and the financing of terrorism"*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
17. Federal Tax Service of Russia. (2012) *Order of the Federal Tax Service of Russia No. MM-3-06/333@ of May 30, 2007 (as amended on May 10, 2012) "On Approving the Concept of a Planning System for Field Tax Audits"*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
18. Butrin, D. (2017) Tsifrovye nalogi sebya opravdyvayut [Digital taxes prove their worth]. *Kommersant*. 21 November. [Online] Available from: <https://www.kommersant.ru/doc/3473576>. (Accessed: 04.12.2017).
19. Russian Federation. (2018) *The Tax Code of the Russian Federation (Part One) No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on November 27, 2017)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
20. Ministry of Finance of the Russian Federation. (1999) *Accounting Regulation "Organization Income" (PBU 9/99): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 32n of May 6, 1999*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
21. Ministry of Finance of the Russian Federation. (1999) *Accounting Regulation "Organization Costs" (PBU 10/99): Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 33n of May 6, 1999*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).
22. Syroezhin, I.M. (1980) *Sovershenstvovanie sistemy pokazateley effektivnosti i kachestva* [Improving the system of indicators of efficiency and quality]. Moscow: Ekonomika.
23. Azarskaya, M.A. & Pozdeev, V.L. (2017) Assessment of a Going Concern Using Dynamic Normal Method. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*. 1. pp. 24–32. (In Russian). DOI: 10.26794/2408-9303-2017--1-24-32
24. Eliseeva, I.I. & Terekhov, A.A. (1998) *Statisticheskie metody v audite* [Statistical methods in audit]. Moscow: Finansy i statistika.

УДК 336.02

DOI: 10.17223/19988648/46/8

**Ю.Е. Лабунец**

## **ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ НОВОГО ПОРЯДКА ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК ПО НДС**

*В статье рассмотрены проблемы осуществления механизма камеральной налоговой проверки НДС в условиях, установленных положениями ст. 54.1 Налогового кодекса РФ. Для исследования применялись общенаучные методы: диалектический метод, методы анализа и синтеза. Положения ст. 54.1 усложняют механизм проведения камеральной налоговой проверки. Для соблюдения условий, установленных данной статьёй, необходим комплекс контрольных мероприятий, что в условиях ограниченных сроков проверки, выполнить очень сложно. В работе исследованы сущность понятия камеральной налоговой проверки, механизм камеральной налоговой проверки НДС, значение основных контрольных процедур, применяемых в ходе камеральной налоговой проверки НДС. По результатам исследования предложены рекомендации по определению основных направлений действия механизма сбора доказательной базы на основе судебной практики, а также рекомендации по планированию камеральной налоговой проверки НДС, совершенствованию отдельных контрольных процедур.*

*Ключевые слова: камеральная проверка, налог на добавленную стоимость, комплекс мероприятий, полномочия налоговых органов, доказательственная база, умышленный характер действий.*

Цель исследования – проанализировать положения ст. 54.1 НК РФ, изучить их влияние на механизм проведения камеральных налоговых проверок налога на добавленную стоимость (далее – НДС), а также определить основные направления совершенствования порядка осуществления камеральных налоговых проверок НДС.

Гипотеза заключается в том, что автоматизация процесса камеральных налоговых проверок НДС позволяет выявить расхождения и разрывы на основании пояснений налогоплательщика, а также установить недостоверность сведений в документах. Вместе с тем в связи с введением условий ст. 54.1 НК РФ доказательства недостоверности сведений сами по себе не могут являться правомерным доказательством необоснованности применения вычетов по НДС и отказа в заявленном возмещении этого налога. Для доказательства нарушения налогоплательщиком условий ст. 54.1 НК РФ налоговому инспектору необходимо провести комплекс контрольных мероприятий.

Камеральный налоговый контроль является приоритетной формой текущего налогового контроля, что обусловлено введением автоматизированных программ. Камеральная налоговая проверка – это основная форма камерального налогового контроля. Порядок проведения камеральной

налоговой проверки регламентируется положениями ст. 88 Налогового кодекса РФ [1] (далее – НК РФ).

Законодательство о налогах и сборах не содержит нормативно закреплённого понятия камеральной налоговой проверки. По степени оперативности и полноте охвата данный вид налоговой проверки наиболее приоритетен среди установленных видов налоговых проверок [12, с. 913]. Следовательно, изучение основ и методики проведения камеральных налоговых проверок является актуальным научным исследованием.

Так, Т.Д. Садовская представляет камеральную налоговую проверку как комплекс «последовательно осуществляемых мероприятий, проводимых по месту нахождения налогового органа посредством сопоставления отчетных данных с информацией из других источников [11]. В качестве самостоятельного налогового производства В.И. Гудимов называет производство по проведению камеральных налоговых проверок. Это производство есть «процессуальная форма упорядочивания деятельности налоговых органов по осуществлению камеральных налоговых проверок в целях контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, а также выявления допущенных нарушений и создания предпосылок для привлечения нарушителей к ответственности» [9]. Двойное значение камеральной налоговой проверки отмечает А.М. Полтева: «Во-первых, это средство контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций, а во-вторых, основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок» [17, с. 63].

Таким образом, в результате изучения понятия «камеральная налоговая проверка» необходимо сформулировать значимые признаки, которые в комплексе определяют основу камеральной налоговой проверки, а именно: регулярность, массовость, полнота охвата налогоплательщиков, проверка соблюдения законодательства о налогах и сборах на базе деклараций (расчетов) и сведений, имеющих у налоговых органов, и документов, представленных налогоплательщиком.

Целью проверки является контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов, а также контроль за порядком возмещения НДС и акцизов, определение зон риска и отбора плательщиков для выездных проверок.

Согласно основным положениям ст. 88 НК РФ общий механизм организации проведения камеральной проверки можно представить в виде схемы (рис. 1).

Таким образом, камеральная налоговая проверка начинается с подачи налогоплательщиком налоговой декларации [19, с. 52]. Далее налоговый инспектор применяет такие методы контроля по месту налогового органа, как: проверка правильности заполнения декларации, проверка контрольных соотношений, проверка логической связи между отчетными и расчетными показателями сопоставимости отчетных показателей с показателями предыдущего отчетного периода.

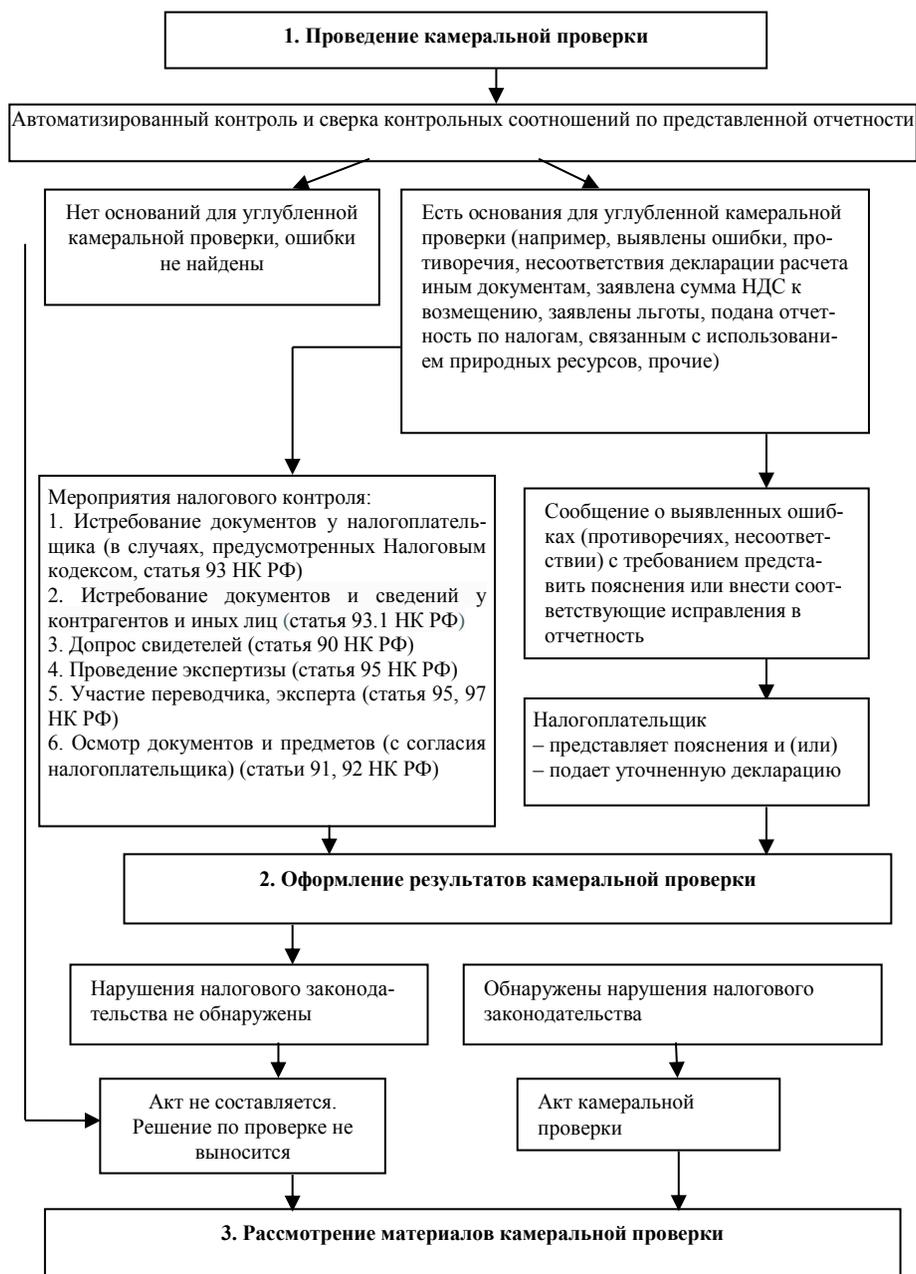


Рис. 1. Общий механизм организации проведения камеральной налоговой проверки [20]

Среди камеральных налоговых проверок деклараций (расчетов) по налогам преобладают камеральные налоговые проверки НДС.

Сложившийся в настоящее время механизм камеральной налоговой проверки НДС основан на положениях концепции развития налогового контроля, которая внедрялась поэтапно. На первом этапе была создана система контроля за правомерностью возмещения НДС с использованием риск ориентированного подхода [15, с. 63]. Суть заключается в том, что система, используя критерии, выработанные на базе обобщения налоговой практики, распределяет налогоплательщиков, заявивших о возмещении НДС из бюджета, по трем группам: высокого, среднего и низкого риска [14, с. 72].

Второй значимый этап в развитии камеральной налоговой проверки НДС – это внедрение программного комплекса АСК НДС-2 [13, с. 47].

Механизм камеральной налоговой проверки НДС с помощью применения автоматизированного комплекса АСК НДС-2 можно представить в виде схемы (рис. 2).



Рис. 2. Механизм камеральной налоговой проверки НДС [12]

Каждая декларация по НДС, представленная в налоговый орган налогоплательщиком, проходит камеральную налоговую проверку. При этом основные задачи камеральной налоговой проверки НДС – это контроль за правильностью исчисления НДС к уплате, правомерным использованием вычетов по НДС, а также контроль обоснованности возмещения НДС.

Срок камеральной налоговой проверки по НДС составляет 2 месяца [1]. В случае выявления правонарушений срок проверки может быть продлен решением руководителя налогового органа или его заместителя до 3 месяцев.

Пункты 1–4 механизма камеральной налоговой проверки НДС (рис. 2) благодаря внедрению АСК НДС-2 выполняются в автоматизированном режиме:

1. Автоматизированная система АСК сопоставляет показатели счетов-фактур покупателей и продавцов проверяемого налогоплательщика, устанавливает расхождения в НДС, а также разрывы.

2. Если система выявила расхождения, которые приводят к занижению налога или завышению суммы к возмещению, она автоматически, без участия налогового инспектора, сформирует требование о представлении пояснений.

3. К требованию будет приложен перечень операций, по которым обнаружены расхождения, с кодом ошибки.

4. Налогоплательщик в электронном виде представляет пояснения в течение 5 дней со дня получения требования либо в этот же срок сдает уточненную налоговую декларацию.

Пункт 5 механизма камеральной налоговой проверки НДС предполагает проведение углубленной проверки с помощью проведения комплекса контрольных процедур в рамках камеральной налоговой проверки [1]:

– Истребование документов у налогоплательщика (в случаях, предусмотренных НК РФ, ст. 93 НК РФ).

– Истребование документов и сведений у контрагентов и иных лиц (ст. 93.1 НК РФ).

– Допрос свидетелей (ст. 90 НК РФ).

– Проведение экспертизы (ст. 95 НК РФ).

– Участие переводчика, эксперта (ст. 95, 97 НК РФ).

– Осмотр документов и предметов (с согласия налогоплательщика) (ст. 91, 92 НК РФ).

Комплекс контрольных мероприятий, предусмотренных п. 5 механизма камеральной налоговой проверки НДС, проводится в случае, если:

– налогоплательщик заявляет НДС к возмещению (п. 8 ст. 88 НК РФ);

– налогоплательщиком применяются налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ);

– у налогоплательщика имеются расхождения с данными контрагентов и эти расхождения ведут к занижению налога или завышению суммы возмещения (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Таким образом, комплекс контрольных мероприятий, который проводит налоговый инспектор в ходе камеральной налоговой проверки, направлен на сбор доказательственных данных об обоснованности налоговой выгоды. Понятие налоговой выгоды закреплено п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 53) [4], под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Положения Постановления Пленума ВАС № 53 применялись в ходе проведения камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, представленных до 19 августа 2017 г., механизм сбора доказательственной базы по необоснованности применения налоговой выгоды налогоплательщиком НДС также формировался исходя из положений данного нормативного документа.

С 19 августа 2017 г. вступили в силу положения ст. 54.1 НК РФ, которая была введена Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ [3] (далее – Закон № 163-ФЗ). Статья 54.1 НК РФ посвящена вопросам умышленного занижения налоговой базы (т.е. законного и незаконного признания расходов и предъявления вычетов).

Положения ст. 54.1 НК РФ устанавливают условия, при соблюдении которых налогоплательщик имеет право уменьшить сумму налога или вернуть НДС из бюджета. Более подробно границы применения прав налоговых вычетов по НДС можно представить в виде схемы (рис. 3).

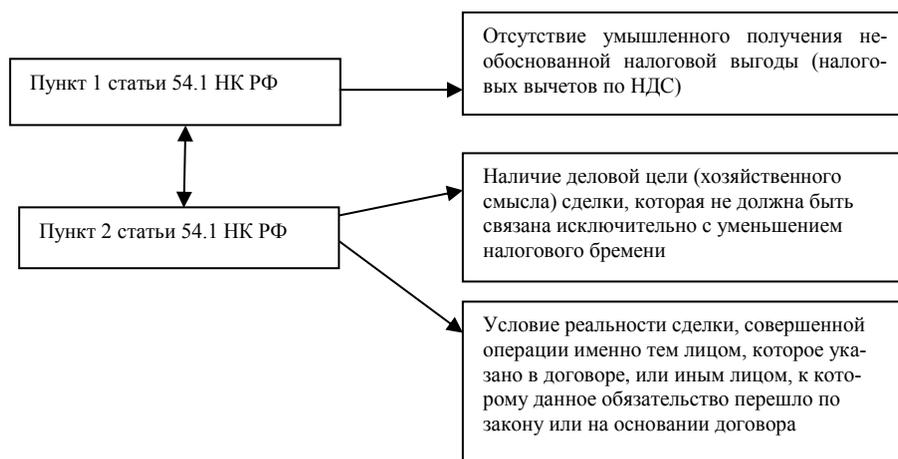


Рис. 3. Условия применения прав налоговых вычетов по НДС согласно положениям ст. 54.1 НК РФ [7]

Порядок проведения камеральной налоговой проверки НДС по декларациям, представленным после 19 августа 2017 г. осуществляется с учетом требований ст. 54.1 НК РФ. Следовательно, на основании положений ст. 54.1 НК РФ для того, чтобы доказать необоснованное возмещение по НДС, необходимо установить, что выявленные расхождения в налоговой декларации по НДС были сделаны налогоплательщиком умышленно, сделки, отражающие эти расхождения, направлены исключительно на получение налоговой выгоды в форме ухода от налогообложения, соответственно обязательства по сделкам не исполнены сторонами, заявленными в договорах, сами сделки не осуществлялись, а документооборот по ним носит фиктивный характер [7].

Таким образом, ст. 54.1 НК РФ аккумулировала в себе и легально закрепила ранее сложившуюся судебную практику [4].

Но при этом общие понятия, содержащиеся в данной статье, а также противоречия установленных в ней условий способствуют их двоякому трактованию и, как следствие, в ходе проведения камеральной налоговой проверки создают проблемы взаимодействия между всеми участниками

налоговых правоотношений (налоговыми органами, налогоплательщиками, государством), в частности:

1. Для налогоплательщиков положения ст. 54.1 НК РФ создают необходимость переоценки налоговых рисков, изменения правил взаимодействия со своими контрагентами, осуществления сделок только на договорной основе, необходимость документального закрепления деловых целей сделок, формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

2. Для государственного бюджета практика применения положений ст. 54.1 НК РФ стала следствием уменьшения поступлений по доначисленным в ходе проведения налоговых проверок налогам, штрафам и пени [21].

3. Для налоговых органов принятые положения ст. 54.1 НК показали, что необходимо менять порядок формирования доказательной базы в ходе проведения контрольных мероприятий. Новая общая методика проведения камеральной налоговой проверки НДС еще не сложилась ввиду многозначности толкования норм ст. 54.1 НК РФ и наличия разнообразной судебной практики. Кроме того, п. 3 ст. 54.1 НК РФ устанавливает, что доказательства в форме подписания первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушения контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличия возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Во многих случаях собранные налоговыми инспекторами в ходе камеральной проверки доказательства, на основании которых было отказано в возмещении НДС, вследствие дальнейших судебных разбирательств с налогоплательщиком могут быть приняты судом первой инстанции и опровергнуты судами последующих инстанций. Отрицательная судебная практика ссылается в основном на формальный подход в ходе проведения камеральных налоговых проверок (решение налоговых органов в результате налоговых проверок было основано на предположениях и отдельных доказательствах).

На основе существующего механизма камеральной налоговой проверки налоговый инспектор устанавливает расхождения, получает пояснения от налогоплательщика, но являются ли эти расхождения арифметическими, техническими ошибками, т.е. совершенными по неосторожности, или носят умышленный характер можно установить только с помощью проведения углубленной проверки с применением комплекса контрольных процедур. Следовательно, повышается трудоемкость проведения камеральной налоговой проверки, также ввиду ограниченности сроков проведения камеральной налоговой проверки и загруженности налоговых инспекторов отделов камеральных проверок (в среднем на одного инспектора отдела камеральных проверок приходится одновременно по 7–10 проверок) собрать качественную доказательную базу очень сложно. Кроме того, со-

гласно положениям письма № ЕД-4-9/22123@ ст. 54.1 НК РФ не содержит положений о расширении полномочий налоговых органов по сбору доказательственной базы [8]. Следовательно, при сборе доказательств для установления прав применения вычетов по НДС в ходе камеральной налоговой проверки налоговые органы имеют право руководствоваться только прежним перечнем контрольных процедур.

На основании вышеизложенного необходимо внести следующие предложения по совершенствованию механизма камеральной налоговой проверки НДС в рамках установленных положений ст. 54.1 НК РФ:

1. Определить основные направления действия механизма сбора доказательственной базы в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС, на основании положительной судебной практики [5, 6] в пользу налоговых органов таковыми направлениями в настоящее время являются проверка реальности сделки, установление формального документооборота, фактов подконтрольности участников сделки, фактов вывода денежных средств участниками сделки.

2. Формировать план проведения каждой отдельной камеральной налоговой проверки НДС. При планировании камеральной налоговой проверки схематично можно распределить контрольные процедуры для доказывания нарушений положений ст. 54.1 НК РФ в ходе проведения камерального контроля НДС (рис. 4).



Рис. 4. Применение контрольных процедур для доказывания нарушений положений ст. 54.1 НК РФ в ходе проведения камерального контроля НДС [7]

При этом в планировании камеральной налоговой проверки необходимо учитывать, что в зависимости от специфики предпринимательской деятельности налогоплательщика соотношение количества проведения одного вида контрольных процедур может меняться [20]. Так, например, в случае, если большинство контрагентов, по взаимодействию с которыми у проверяемого налогоплательщика заявлены вычеты по НДС, прекратили свою деятельность, то при планировании контрольных процедур в отношении этих контрагентов в рамках камеральной налоговой проверки будут преобладать процедуры допроса уполномоченных лиц.

3. Усовершенствовать методики проведения основных контрольных процедур (таблица).

**Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур [6]**

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
Истребование документов у налогоплательщика (в случаях, предусмотренных НК РФ, статья 93 НК РФ)	При проведении данной контрольной процедуры важное значение имеет истребование как документов, так и информации, в состав которой могут также быть включены пояснения относительно особенностей исполнения отдельных сделок [10, с. 123]. Это позволит получить одновременно и документы, и пояснения, что сэкономит время, отведенное на контроль, и позволит получить информацию, например, в случае отсутствия возможности оперативно организовать допросы свидетелей. Положения статьи 93 НК РФ не устанавливает ограничений по количеству истребований в течение камеральной налоговой проверки, повторно документы нельзя истребовать только в случае, если они были представлены ранее или от налогоплательщика получено пояснение об отсутствии таких документов	Процедура истребования документов должна включать в себя следующие этапы: 1. Анализ информации о налогоплательщике на основе имеющихся данных у налогового органа. 2. Анализ и оценка договоров с его основными поставщиками и покупателями. 3. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок. 4. Систематизация полученных результатов в ходе проведенного анализа данных. 5. Формирование перечня документов, которые необходимо запросить по требованию. 6. Формирование перечня вопросов, на которые налогоплательщик должен дать пояснения. 7. Оформление требования проверяемому налогоплательщику
Истребование документов и сведений у контрагентов и иных лиц (статья 93.1 НК РФ)	Истребование документов (информации) может быть: – в форме требования контрагентам и иным лицам, стоящим на учете в налоговом органе-инициаторе, процедуры истребования;	Процедура истребования документов (информации) должна включать в себя следующие этапы: 1. Отбор контрагентов с максимальной долей вычетов.

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
	<p>– в форме поручения налоговым органам-исполнителям в случае, если необходимо истребовать документы (информацию) по контрагентам и иным лицам, стоящим на учете у данных налоговых органов;</p> <p>– вне рамок в форме требования и (или) поручения по конкретной сделке.</p> <p>Данная контрольная процедура также имеет огромное значение в случае, если контрагент является третьим и последующим звеном в цепочке взаимодействия с проверяемым налогоплательщиком. Она позволяет оценить деятельность контрагента проверяемого налогоплательщика с позиции сравнения его деятельности с иными его покупателями и поставщиками и сделать вывод о том, ведет ли деятельность контрагента проверяемого налогоплательщика или он является участником схем по уходу от налогообложения</p>	<p>Установление с помощью АСК НДС-2 степени риска по каждому из этих контрагентов [16, с. 11].</p> <p>2. Изучение имеющихся в налоговом органе данных о контрагенте, его уполномоченных лицах, а также состояние деятельности контрагента.</p> <p>3. Анализ и оценка договоров с его основными поставщиками.</p> <p>4. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок.</p> <p>5. Формирование перечня документов, которые необходимо запросить по требованию в рамках ст. 93.1.</p> <p>6. Формирование перечня вопросов, на которые контрагент должен дать пояснения</p>
Допрос свидетелей (статья 90 НК РФ)	Свидетельские показания имеют значение в подтверждении выводов налоговых инспекторов, сделанных на основе анализа и оценки запрошенных документов и информации	<p>Процедура допроса должна включать следующие этапы:</p> <p>1. Сбор информации о физическом лице: определение его места работы, должности, полномочий, определение источников его дохода, имущественного положения.</p> <p>2. Формирование вопросов (должны присутствовать как формальные вопросы, позволяющие идентифицировать полномочия, трудовые обязанности физического лица, так и вопросы в целях определения фактического совершения операций, определения целей сделок, порядка взаимодействия в процессе сделок).</p> <p>Направление повестки или поручения на допрос.</p> <p>Проведение допроса, оформление протокола допроса</p>

Название контрольной процедуры	Значение при формировании доказательной базы по ст. 54.1 в рамках камеральной налоговой проверки НДС	Рекомендации по совершенствованию методики проведения контрольных процедур
Осмотр документов и предметов (с согласия налогоплательщика) (ст. 91, 92 НК РФ)	Осмотр документов, предметов, помещений, территорий деятельности позволяет установить фактическое наличие оборудования, транспортных средств, производственных мощностей, определить технологический процесс деятельности проверяемого налогоплательщика	Процедура должна включать в себя следующие этапы: 1. Анализ информации о налогоплательщике на основе имеющихся данных у налогового органа. 2. Анализ имущественного состояния налогоплательщика и его контрагентов. 3. Анализ финансовых потоков согласно данным банковских выписок. 4. Анализ товарных потоков. 5. Анализ технологического процесса деятельности. 6. Формирование постановления на осмотр. 7. Проведение осмотра и оформление протокола осмотра

Следует также отметить, что на повышение качества процедур осмотра и допросов свидетелей в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС будут влиять результаты истребуемых документов (информации) в рамках ст. 93, 93.1 НК РФ [18, с. 35]. Следовательно, на первых этапах начала камеральной проверки НДС для формирования информационной базы необходимо уделить особое внимание проведению данных контрольных процедур.

Кроме того, для качественной доказательной базы в ходе проведения камеральной проверки НДС важное значение имеют информационные данные, полученные от иных учреждений, государственных органов [2]. Следовательно, необходимо также внести предложение по определению в отдельную контрольную процедуру – процедуру запроса документов и информации от вышеуказанных источников.

Статья 85 НК РФ [1] содержит перечень организаций, учреждений, органов и должностных лиц, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц. Данные сведения посредством электронного обмена поступают в налоговые органы в регламентированные сроки. При этом в ходе проведения камеральной налоговой проверки НДС может возникнуть необходимость получения от вышеуказанных контрагентов дополнительной информации вне рамок электронного обмена сведениями. Следовательно, необходимо также внести предложение по определению в отдельную контрольную процедуру – процедуру запроса документов и информации от вышеуказанных источни-

ков, регламентировать эту процедуру, установить сроки и обязанности для исполнителей.

### Литература

1. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)* от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. 27.12.2018). URL: <http://www.consultant.ru/cons/>

2. *Закон РФ* от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. 27.12.2018). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/)

3. *Федеральный закон* от 18.07.2017 № 163-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220282/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/)

4. *Постановление* Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/)

5. *Постановление* АС Западно-Сибирского округа от 29 мая 2018 г. по делу № А75-7919/2017. URL: <https://www.sudact.ru/arbitral/doc/2fY9eLKykArJ/>

6. *Постановление* АС Волго-Вятского округа от 4 июня 2018 г. по делу № А79-5339/2017. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/>

7. *Письмо* ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220597/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/)

8. *Письмо* ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_282284/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/)

9. *Гудимов В.И.* Налоговый контроль: Процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005. 23 с. URL: <http://www.dissertcat.com/content/nalogovyi-kontrol-protsessualno-pravovaya-kharakteristika>

10. *Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для академического бакалавриата* / Е.В. Ордынская. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2016. 387 с.

11. *Садовская Т.Д.* Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2007. 26 с. URL: <http://www.dslib.net/admin-pravo/pravovye-i-organizacionnye-aspekty-sovershenstvovaniya-nalogovogo-kontrolja-v.html>

12. *Богомазова Я.А., Водопьянова В.А.* Новая декларация по НДС: анализ влияния изменений в налоговом администрировании на поступления налога в бюджет РФ // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. 2016. № 6. С. 912–915.

13. *Егоричев А.В.* Камеральный контроль деклараций по НДС: новые инструменты, этапы и алгоритм действий налогоплательщика // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 9. С. 45–49.

14. *Кириллова О.С.* Современные технологии налогового администрирования: ответ на угрозы или использование возможностей обеспечения экономической безопасности // *Экономическая безопасность и качество*. 2018. № 1. С. 69–76.

15. *Крюкова Д.А.* Становление института предварительного налогового контроля в России и его роль в создании эффективной налоговой системы // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2017. № 2 (66). С. 63–65.

16. НДС: актуальные вопросы администрирования и новации законодательства // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 4. С. 8–11.

17. Полтева А.М. Камеральная налоговая проверка как форма налогового контроля // Административное и муниципальное право. 2009. № 4. С. 61–67.
18. Разулин С.В. Истребование налоговыми органами пояснений в рамках камеральной проверки // Финансы. 2017. № 2. С. 35–38.
19. Солнышкова Ю.Н. Пути повышения эффективности проведения налоговых проверок // Наука и общество. 2017. № 3 (29). С. 50–58.
20. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по НДС // Система КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi/>
21. Официальный сайт ФНС России. URL: <https://www.nalog.ru>

### Problems of the Application of the New Order of VAT Desk Tax Audits

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 127–140.  
DOI: 10.17223/19988648/47/8

**Yulia E. Labunets**, Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia No. 1 for Tomsk Oblast (Tomsk, Russian Federation). E-mail: [ulya.ev\\_84@mail.ru](mailto:ulya.ev_84@mail.ru)

**Keywords:** desk audit, value added tax, set of measures, powers of tax authorities, evidence basis, deliberate nature of action.

This article discusses the problems of the mechanism of VAT desk tax audit in the conditions established by the provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation. In the study, general scientific methods were used: dialectical, analysis and synthesis. The provisions of Article 54.1 complicate the mechanism of desk tax audit. To comply with the conditions established by this article, a set of control measures is required, which is very difficult to perform in the conditions of a limited inspection time. The article investigates the essence of the concept of desk tax audit, the mechanism of VAT desk tax audit, the value of the main control procedures used in the course of VAT desk tax audit. According to the study, recommendations on the basic operational directions of the mechanism of evidence collection based on the court practice and recommendations on the planning of VAT desk tax audits and on the improvement of specific control procedures are made.

### References

1. Russian Federation. (2018) *The Tax Code of the Russian Federation (Part One) No. 146-FZ of July 31, 1998 (as amended on December 27, 2018)*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/>. (In Russian).
2. Russian Federation. (2018) *Law of the Russian Federation No. 943-1 of March 21, 1991, "On the Tax Authorities of the Russian Federation" (as amended on December 27, 2018)*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/). (In Russian).
3. Russian Federation. (2017) *Federal Law No. 163-FZ of July 18, 2017, "On Amendments to Part One of the Tax Code of the Russian Federation"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220282/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220282/). (In Russian).
4. Supreme Arbitration Court of the Russian Federation. (2006) *Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 53 of 12.10.2006 "On the assessment by arbitration courts of the justification for obtaining tax benefits by a taxpayer"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63894/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63894/). (In Russian).
5. Arbitration Court of the West Siberian District. (2018) *Decision of the Arbitration Court of the West Siberian District of May 29, 2018, on case No. A75-7919/2017*. [Online] Available from: <https://www.sudact.ru/arbitral/doc/2fY9eLKykArJ/>. (In Russian).
6. Arbitration Court of the Volga-Vyatka District. (2018) *Resolution of the Arbitration Court of the Volga-Vyatka District of June 4, 2018 on case No. A79-5339/2017*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/>. (In Russian).

7. Russian Federation. (2017) *Letter No. ED-4-2/13650@ of the Federal Tax Service of Russia of July 13, 2017, "On sending methodological recommendations to establish evidence of intent in the actions of taxpayer officials to avoid paying taxes (fees) during tax and procedural inspections"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_220597/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_220597/). (In Russian).

8. Russian Federation. (2017) *Letter of the Federal Tax Service of Russia No. ED-4-9/22123@ of October 31, 2017, "On Recommendations on the Application of the Provisions of Article 54.1 of the Tax Code of the Russian Federation"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_282284/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_282284/). (In Russian).

9. Gudimov, V.I. (2005) *Nalogovyy kontrol': Protsessual'no-pravovaya kharakteristika* [Tax control: Procedural and legal characteristic]. Abstract of Law Cand. Diss. Voronezh. [Online] Available from: <http://www.dissercat.com/content/nalogovyi-kontrol-protsessualno-pravovaya-kharakteristika>.

10. Ordynskaya, E.V. (2016) *Organizatsiya i metodika provedeniya nalogovykh proverok* [Organization and methodology of tax audits]. 2nd ed. Moscow: Yurayt.

11. Sadovskaya, T.D. (2007) *Pravovye i organizatsionnye aspekty sovershenstvovaniya nalogovogo kontrolya v Rossiyskoy Federatsii* [Legal and organizational aspects of improving tax control in the Russian Federation]. Abstract of Law Cand. Diss. Tyumen. [Online] Available from: <http://www.dslib.net/admin-pravo/pravovye-i-organizatsionnye-aspekty-sovershenstvovaniya-nalogovogo-kontrolya-v.html>.

12. Bogomazova, Ya.A. & Vodop'yanova, V.A. (2016) *Novaya deklaratsiya po NDS: analiz vliyaniya izmeneniy v nalogovom administrirovanii na postupleniya naloga v byudzheth RF* [New VAT declaration: analysis of the impact of changes in tax administration on tax revenues to the budget of the Russian Federation]. *Mezhdunarodnyy zhurnal prikladnykh i fundamental'nykh issledovaniy*. 6. pp. 912–915.

13. Egorichev, A.V. (2016) *Kameral'nyy kontrol' deklaratsiy po NDS: novye instrumenty, etapy i algoritm deystviy nalogoplatel'shchika* [Desk audit of VAT returns: new tools, stages and algorithm of taxpayer actions]. *Nalogovaya politika i praktika*. 9. pp. 45–49.

14. Kirillova, O.S. (2018) *Modern technologies of tax administration: responding to threats or using ways of ensuring economic security. Ekonomicheskaya bezopasnost' i kachestvo – Economic Security and Quality*. 1. pp. 69–76. (In Russian).

15. Kryukova, D.A. (2017) *Evolution of the institution of preliminary tax control in Russia and its role in establishing an effective tax system. Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta – Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*. 2 (66). pp. 63–65. (In Russian).

16. *Nalogovaya politika i praktika*. (2016) *NDS: aktual'nye voprosy administrirovaniya i novatsii zakonodatel'stva* [VAT: current issues of administration and innovation of the legislation]. *Nalogovaya politika i praktika*. 4. pp. 8–11.

17. Polteva, A.M. (2009) *Kameral'naya nalogovaya proverka kak forma nalogovogo kontrolya* [Desk audit as a form of tax control]. *Administrativnoe i munitsipal'noe pravo – Administrative and Municipal Law*. 4. pp. 61–67.

18. Razgulin, S.V. (2017) *Istrebovanie nalogovymi organami poyasneniy v ramkakh kameral'noy proverki* [Claims by tax authorities for explanations as part of a desk audit]. *Finansy – Finance*. 3. pp. 35–38.

19. Solnyshkova, Yu.N. (2017) *Puti povysheniya effektivnosti provedeniya nalogovykh proverok* [Ways to increase the efficiency of tax audits]. *Nauka i obshchestvo*. 3 (29). pp. 50–58.

20. Russian Federation. (n.d.) *Tax Guide. Practical guide on VAT*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi/>. (In Russian).

21. *The official website of the Federal Tax Service of Russia*. [Online] Available from: <https://www.nalog.ru>.

УДК 366.22

DOI: 10.17223/19988648/46/9

**Е.В. Ядренникова, А.В. Лазуренко**

## **ПЕРСПЕКТИВЫ ВВЕДЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ АКЦИЗНОГО НАЛОГА НА СЛАДКИЕ БЕЗАЛКОГОЛЬНЫЕ НАПИТКИ<sup>1</sup>**

*В статье рассмотрено значение акцизного налога в системе доходов государства, обоснована необходимость расширения перечня подакцизных товаров в России за счет сладких безалкогольных напитков, а также тип и размер ставки по указанному виду товаров. Предложено установление акцизного налога на сладкие напитки, что позволит обеспечить существенный фискальный эффект для государственного бюджета, сократить потребление указанных продуктов и будет способствовать сохранению здоровья нации.*

*Ключевые слова: акцизный налог, подакцизные товары, сладкие безалкогольные напитки, ценовая эластичность спроса, специфическая и адвалорная налоговые ставки, доходы бюджета.*

Акцизы являются одним из наиболее надежных источников доходов бюджета любого государства, особенно в периоды кризисов и экономических преобразований. Совершенствование акцизного налогообложения служит одним из важнейших условий улучшения экономической и социальной ситуации в обществе, пополнения доходной части бюджета. Введение акцизного налога на продукты и напитки, наносящие вред здоровью человека, является эффективным способом формирования дополнительных доходов бюджета и улучшения здоровья населения за счет сокращения потребления указанных продуктов.

Акцизное налогообложение наиболее гармонизировано с точки зрения выбора объектов налогообложения, т.е. перечня подакцизных товаров, поскольку большинство стран придерживается рекомендаций Международного валютного фонда (МВФ) по данному вопросу и ограничивается пятью товарными группами: 1) алкогольные напитки; 2) табачные изделия; 3) автомобили; 4) нефть и нефтепродукты; 5) запчасти для автомобилей. В настоящее время перечень применяемых в России подакцизных товаров не выходит за рамки рекомендованных МВФ товарных групп.

С течением времени меняется формат взимания акцизного налога, в частности для практики налогообложения в странах ЕС и других странах мира характерно наличие наряду с гармонизированной товарной номенклатурой также иных подакцизных товаров. Так, к категории подакцизных в разных странах могут относиться безалкогольные прохладительные

---

<sup>1</sup> Работа выполнена при поддержке Российского фонда фундаментальных исследований, грант № 17-22-21001.

напитки; кофе и чай; сахар, соль и спички; предметы роскоши; минеральные удобрения; продукты с высоким содержанием соли, сахара, ароматизаторов и жиров (чипсы, масло, пища быстрого приготовления).

Помимо увеличения поступлений налога в бюджет, ставится задача экономическими методами сократить потребление населением вредных продуктов для борьбы с диабетом, лишним весом и другими заболеваниями. По мнению медиков, на фоне акцентированного внимания к опасности алкоголя и табака в последние годы недостаточно внимания уделяется другим продуктам, которые могут быть опасны для здоровья. По данным НИИ питания, в России от избыточного веса страдают примерно 60% женщин и 50% мужчин старше 30 лет, а ожирение наблюдается у каждого четвертого (26%) гражданина [1].

Целью нашего исследования является разработка предложений по совершенствованию акцизного налогообложения в Российской Федерации путем расширения перечня подакцизных товаров за счет сладких безалкогольных напитков.

Следует отметить, что акцизная политика, определение перечня подакцизных товаров и обоснование ставок на них мало обсуждаются в отечественной научной среде по сравнению с другими проблемами налогообложения. Среди российских ученых исследованием проблематики государственного регулирования в сфере акцизного налогообложения и влияния акцизов на государственные финансы занимались И.А. Майбуров [2, 3], А.М. Соловьев [4, 5], А.Д. Данилов, С.Б. Баткибеков, А.И. Погорлецкий. Однако в большей степени эта тематика разрабатывалась зарубежными авторами.

Введение акцизного налога на вредные продукты питания является эффективной стратегией для улучшения привычек питания и сохранения здоровья нации [6]. В последние десятилетия значительно возросло потребление сладких напитков, особенно среди молодежи. Так, в Нидерландах потребление сладких безалкогольных напитков увеличилось с 71 литра на человека в год в 1990 г. до 103 литров в 2009 г. [7]. В России в 2011 г. на человека приходилось 24,2 литра, а в 2016 г. – уже 28,2 литра [8]. Существуют убедительные доказательства, связывающие потребление сладких напитков с повышенным риском ожирения, диабета и другими негативными последствиями для здоровья человека [9, 10], что влечет за собой дополнительные экономические и социальные издержки [11].

Во многих государствах уже введены косвенные налоги на сладкие безалкогольные напитки. В настоящее время акцизный налог на данные продукты введен в 19 странах, в частности в Мексике, Венгрии, Финляндии, Франции, Бельгии, Великобритании, Беркли (Калифорния, США), Пенсильвании (Филадельфия, США), Австралии [12]. Введение акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки связано как с необходимостью пополнения бюджета, так и с попытками использовать акцизы в качестве регулирующих инструментов, позволяющих ограничить спрос на товары, чрезмерное употребление которых вредно для здоровья.

Цена является одним из наиболее важных факторов, определяющих выбор продуктов питания потребителями. Изменение цен на продукты питания за счет налогов представляется эффективным и недорогим инструментом общественного здравоохранения и улучшения питания населения [13]. Применение акцизного налога в борьбе с употреблением наносящих вред здоровью человека товаров и продуктов показало свою успешность в снижении употребления алкоголя и табака [14, 15]. Аналогичные эффекты наблюдаются и в России. Так, сокращение потребления сигарет и папирос произошло с 371,8 млрд штук в 2010 г. до 226,1 млрд штук в 2017 г., или на 39,2%. В расчете на душу населения потребление сигарет и папирос сократилось на 500 штук в год. При этом поступление акцизного налога в России за период 2010–2017 гг. возросло в 3,4 раза. Сократилось также продажа и потребление алкогольных напитков в Российской Федерации на душу населения с 8,9 литров в 2010 г. до 5,9 литров в 2017 г. или на 33,7% [8]. Таким образом, введение акцизного налога на сладкие напитки может привести к существенному росту доходов бюджета и к улучшению здоровья населения за счет сокращения потребления вредных продуктов.

Объектом настоящего исследования является система акцизного налогообложения Российской Федерации. Анализ акцизного налогообложения в России проводился за период 2010–2017 гг. Методика исследования включает в себя изучение удельного веса поступлений акцизного налога в структуре доходов консолидированного бюджета России. Уделяется внимание потреблению сладких напитков в России и зарубежных странах. Данные о доходах консолидированного бюджета РФ, суммах акцизного налога, потреблении сладких безалкогольных напитков были получены на сайтах Федеральной службы государственной статистики РФ ([gks.ru](http://gks.ru)) и Федеральной налоговой службы ([nalog.ru](http://nalog.ru)). При исчислении доли поступлений акцизов в доходах консолидированного бюджета РФ общая сумма доходов консолидированного бюджета была рассчитана с учетом доходов государственных внебюджетных фондов.

Также проводится изучение мирового опыта применения акцизов на сладкие напитки. Исследуется практика применения в России акцизного налога в борьбе с употреблением наносящих вред здоровью человека товаров на примере алкогольных и табачных изделий. Кроме того, изучается ценовая эластичность спроса на сладкие безалкогольные напитки и перспективы изменения уровня их потребления под влиянием роста цены, связанного с включением в цену акциза.

Основным результатом будет обоснование необходимости введения акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки в России и установления по ним твердой ставки акциза в зависимости от содержания в них сахара или других подслащивающих или вкусоароматических веществ, а также расчет фискального эффекта для государственного бюджета России в результате реализации данного предложения. В основе проведения расчетов лежит гипотеза, согласно которой структура производства и продажи сладких безалкогольных напитков адекватна структуре их потребления.

В качестве методологической и теоретической основы исследования выступили труды российских и зарубежных ученых. Информационную базу исследования составили нормативно-правовые документы, данные Федеральной службы государственной статистики РФ (gks.ru), Федеральной налоговой службы (nalog.ru) и Европейской комиссии (ec.europa.eu), материалы периодической печати, интернет-ресурсов, а также результаты исследований авторов.

Роль и значение акцизов в системе доходов бюджета РФ можно оценить по доле поступлений данного налога в общей сумме доходов консолидированного бюджета (табл. 1).

*Таблица 1. Доля акцизного налога в формировании доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 2010–2017 гг. [8]*

Показатели	Год							
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>1. Доходы консолидированного бюджета РФ, млрд руб.</b>	<b>16031,9</b>	<b>20855,4</b>	<b>23435,1</b>	<b>24442,7</b>	<b>26766,1</b>	<b>26922,0</b>	<b>28181,5</b>	<b>31046,7</b>
1.1. Темпы роста доходов консолидированного бюджета в % к предыдущему году	117,9	130,1	112,4	104,3	109,5	100,6	104,7	110,2
<b>2. Поступления акцизов, млрд руб.</b>	<b>471,5</b>	<b>650,5</b>	<b>837,0</b>	<b>1015,9</b>	<b>1072,2</b>	<b>1068,4</b>	<b>1356,0</b>	<b>1599,5</b>
В том числе по подакцизным товарам:								
– производимым на территории РФ;	441,4	603,9	783,6	952,5	1000,6	1014,4	1293,9	1521,3
– ввозимым на территорию РФ	30,1	46,6	53,4	63,4	71,6	54,0	62,1	78,2
<b>2.1. Поступления акцизов в % от доходов консолидированного бюджета</b>	<b>2,9</b>	<b>3,1</b>	<b>3,6</b>	<b>4,2</b>	<b>4,0</b>	<b>4,0</b>	<b>4,8</b>	<b>5,2</b>
2.2. Темпы роста поступлений акцизов в % к предыдущему году	135,8	138,0	128,7	121,4	105,5	99,6	126,9	118,0

Источник: Российский статистический ежегодник (2018). URL: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b18\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_13/Main.htm), составлено авторами.

Как показывают данные табл. 1, за период 2010–2017 гг. в структуре поступлений в консолидированный бюджет России удельный вес акцизов составляет от 2,9 до 5,2%. При этом как абсолютные значения поступлений акцизов, так и их удельный вес в структуре доходов консолидированного бюджета ежегодно увеличивались. Исключение составляют только 2014–2015 гг., когда произошло незначительное снижение суммы поступлений акцизов на 3,8 млрд руб. (и уменьшение их удельного веса на 0,2 п.п.) по причине существенного сокращения ввоза алкоголя в РФ в 2015 г. вслед-

ствие кризиса и резкого падения курса рубля. Кроме того, одной из причин стабилизации и даже сокращения поступлений акцизного налога в 2015 г. выступает приостановка процесса увеличения ставок акцизов по большинству видов алкогольной продукции в 2014–2016 гг. в связи с необходимостью стабилизации ситуации на рынке алкоголя, потребностью увеличения доли легальной и сокращения объема контрафактной продукции. Однако начиная с 2016 г. для производителей, оптовых и розничных продавцов обязательным стало использование и ввод данных в Единую государственную автоматизированную информационную систему учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. Это привело к сокращению неучтенной нелегальной продукции, увеличению поступлений акцизов и возобновлению роста ставок акцизного налога на алкогольные напитки в 2017–2018 гг.

За весь рассматриваемый период 2010–2017 гг. поступления акцизного налога возросли в 3,4 раза, что существенно превышает темпы роста доходов консолидированного бюджета (193,7%). Это связано в первую очередь с индексацией ставок по большинству подакцизных товаров темпами, которые опережают темпы роста инфляции.

Следует отметить, что потенциал акцизного налога в целях пополнения доходной части бюджета РФ используется не полностью. Так, существует возможность как дальнейшего увеличения ставок, так и расширения перечня подакцизных товаров.

Рассмотрим целесообразность введения в Российской Федерации акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки и возможные варианты ставок, которые могут быть к ним применены.

Как альтернатива сладким безалкогольным напиткам в качестве потенциального подакцизного товара выступает сахар. Какому из названных товаров следует отдать предпочтение?

Несмотря на то, что акцизы на сахар существовали еще в Российской империи и приносили государству доход больший, чем акцизы на табак и керосин, в сегодняшних условиях при расширении перечня подакцизных товаров следует сделать выбор в пользу сладких безалкогольных напитков. Это объясняется следующими причинами.

Во-первых, введение акциза на сахар автоматически приведет к росту цен на все товары с его содержанием, большинство из которых не относится к категории «вредных» и не влечет за собой отрицательных внешних эффектов. Многие из сахаросодержащих продуктов считаются обязательными в рационе граждан, и такое повышение цен приведет к дальнейшему снижению покупательной способности главным образом малообеспеченных слоев населения. Кроме того, пострадают кондитерская и мучная промышленность.

Во-вторых, большинство производителей сладких безалкогольных напитков в своих продуктах обычно используют не сахар, а сахарозу, фруктозу или подсластители (например, аспартам), поэтому введение акциза именно на сахар не приведет к сокращению потребления продуктов, наносящих вред здоровью.

В-третьих, введение акциза коснется прежде всего напитков зарубежных производителей (Coca-Cola и PepsiCo – занимают более 60% рынка), поскольку в напитках российских производителей более низкое содержание сахара.

Анализ показал, что страны, применяющие акцизный налог на сладкие напитки, используют как твердые, так и процентные ставки. При этом в большинстве случаев акциз применяется к любым сладким безалкогольным напиткам вне зависимости от доли содержания в них сахара или других подслащающих веществ. Для примера: акциз на сладкие безалкогольные напитки составляет в Финляндии € 0,22/литр, в Бельгии – € 0,119/литр, в Венгрии – € 0,016/литр, во Франции – € 0,036/литр, в Латвии – € 0,074/литр, а в Австралии и Мексике взимается в размере 10% [14]. Однако в Великобритании налог взимается по разным ставкам в зависимости от доли содержания сахара в напитке. Акцизный налог там применяется к напиткам, которые содержат 5 г сахара на 100 мл продукта. А для напитков, содержание сахара в которых 8 г и более на 100 мл, применяется более высокая ставка акциза. Такой подход представляется более обоснованным.

В Российской Федерации акцизный налог предлагается применять ко всем сладким безалкогольным напиткам, содержащим на 100 мл продукта более 8 г сахара или других подслащающих или вкусоароматических веществ (что соответствует примерно 2 чайным ложкам/кускам сахара на стакан напитка), включая безалкогольные газированные напитки, фруктовые соки, энергетические напитки и т.п.

Для оценки влияния акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки на сокращение их потребления были использованы оценки ценовой эластичности спроса из опубликованных исследований. Обзор значений показателя ценовой эластичности спроса на сладкие безалкогольные напитки показал, что его значение колеблется от 0,8 до 1,21. Согласно ряду исследований увеличение цены безалкогольных напитков на 10% может привести к сокращению объема закупок на 8–10% [13, 17]. Другими исследованиями было установлено, что SSB могут быть более чувствительны к цене. Ценовая эластичность спроса по данной категории товаров составила 1,21 (т.е. при росте цен на 10% спрос снизится на 12%) [18]. Различия в значениях показателей ценовой эластичности спроса объясняются тем, что во втором случае авторы разделяли подслащенные и диетические безалкогольные напитки. По диетическим напиткам ценовая эластичность составила 0,86. Таким образом, ценовая эластичность спроса больше для сладких напитков, следовательно, данная категория напитков наиболее подходит для введения акцизного налога в целях сокращения спроса на данный вид товара.

Важным моментом является наличие или отсутствие эффекта замещения при введении акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки. Существуют опасения, что рост цен на сладкие напитки может спровоцировать увеличение потребления алкогольных напитков или сахаросодержащих продуктов (например, шоколад, конфеты). Однако проведенные исследования [6, 19] показали, что увеличение налога на сладкие напитки

на 10–13% было эффективно в снижении их закупок и не оказывало влияния на закупки других категорий напитков (включая алкоголь), сладких продуктов или закусок.

Существуют опасения, что при введении акциза на сладкие напитки только в России дешевые напитки (без включения акцизного налога) будут поставляться из других стран Евразийского экономического союза (Белоруссия, Казахстан, Армения, Киргизия). Это поставит в неравные условия российских производителей и может снизить предполагаемые эффекты от введения акцизов на сладкие напитки. Данную проблему не стоит недооценивать. Так, в Дании акциз на сладкие газированные напитки был отменен в 2013 г. по причине заполнения датского рынка более дешевыми сладкими напитками из Германии и Швеции, где акциз не применяется. Одним из вариантов решения данной проблемы могло бы стать введение акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки во всех странах ЕАЭС после проведения соответствующих переговоров.

Далее рассмотрим проблему выбора ставки акцизного налога. Достоинства и недостатки специфической (твердой) и адвалорной (процентной) ставок сгруппированы в табл. 2.

*Таблица 2. Сравнительная характеристика особенностей специфической и адвалорной ставок акцизного налога [1]*

<b>1. Специфическая (твердая) ставка</b>
<b>1.1. Преимущества</b>
+ применение специфических ставок не создает стимулов для снижения качества и разнообразия продукции, для занижения стоимости;
+ целесообразно применение, если целью акцизного налогообложения является ограничение потребления некоторых товаров (например, алкоголя, табачных изделий, прочих нежелательных для потребления товаров), поскольку взимание специфического налога основывается на количестве потребляемого товара, а не на его стоимости;
+ позволяет обеспечить стабильные и даже возрастающие налоговые поступления в бюджет при условии регулярного пересмотра ставок
<b>2. Адвалорная (процентная) ставка</b>
<b>2.1. Преимущества</b>
+ адвалорная ставка нейтральна к изменениям уровня цен, что приводит к автоматическому увеличению номинальных поступлений в бюджет в условиях инфляции;
+ с помощью адвалорной ставки значительно легче достичь прогрессивности акцизов в целях большего перераспределения от более состоятельных слоев населения к менее обеспеченным;
+ не требуется определения единицы продукции, подлежащей налогообложению, что в некоторых случаях может сократить возможности уклонения от уплаты налогов
<b>2.2. Недостатки</b>
– наличие большого спектра марок или сортов одного и того же товара с большой разницей в цене приводит к тому, что суммы налога, уплачиваемого с дешевых низкосортных сортов и марок, значительно ниже, чем с более дорогих, в итоге структура потребления меняется в сторону низкосортных товаров;
– адвалорная ставка должна применяться к розничной цене облагаемого товара, что в случаях применения трансфертного ценообразования может привести к занижению налоговых обязательств путем переноса части стоимости продукции на последующие стадии, уже после взимания акциза

На практике в большинстве стран применяются оба вида ставок и, таким образом, соблюдается баланс между плюсами и минусами обоих методов акцизного налогообложения. Специфические (или комбинированные) ставки применяются, как правило, к товарам, создающим негативные внешние эффекты, тогда как адвалорные – к товарам, акцизное налогообложение которых подчинено преимущественно перераспределительным целям.

Учитывая вышеизложенное, применительно к сладким напиткам для избежания изменения структуры потребления в сторону низкокачественных видов сладких напитков и стимулирования уменьшения их потребления в будущем следует установить специфическую (твердую) ставку акцизного налога в размере 10 руб./л сладких безалкогольных напитков, содержащих на 100 мл продукта более 8 г сахара или других подслащивающих или вкусоароматических веществ.

По данным Росстата, объем российского рынка сладких безалкогольных напитков за период 2010–2016 гг. колеблется в пределах 5,45–5,7 млрд литров. При этом в течение 2014–2016 гг. потребление сладких напитков остается стабильным (от 5,43 до 5,48 млрд литров). В 2016 г. объем производства и потребления сладких безалкогольных напитков находился на уровне 5,45 млрд литров.

Для того чтобы оценить последствия обложения акцизным налогом сладких безалкогольных напитков для доходов государственного бюджета, рассчитаем, как скорректируется сумма акцизного налога. В основе проведения расчетов лежит гипотеза, согласно которой объем производства и потребления сладких безалкогольных напитков будет находиться на неизменном уровне, а структура производства и продажи сладких напитков адекватна структуре их потребления. Структура потребления сладких напитков была определена путем проведения маркетингового исследования. В структуре производства и потребления сладких безалкогольных напитков доля напитков, содержащих более 8 г сахара или других подслащивающих веществ в расчете на 100 мл, составляет 47%. Это позволяет рассчитать фискальный эффект от нововведения:  $5,45 \text{ млрд л} \times 0,47 \times 10 \text{ руб.} = 25,615 \text{ млрд руб.}$  Таким образом, поступления акцизного налога увеличатся на 1,6% в год.

Анализ показал, что действующая в России система акцизного налогообложения позволяет достаточно эффективно реализовывать как фискальную, так и регулирующую функций налогообложения, поскольку темпы поступлений акцизного налога существенно превышают темпы роста доходов консолидированного бюджета РФ и наблюдается значительное сокращение потребления алкогольных и табачных изделий под влиянием роста ставок акцизов. Вместе с тем в настоящее время потенциал акцизного налога в целях пополнения доходной части бюджета используется не полностью. Так, существуют возможности расширения перечня подакцизных товаров. Установление акцизного налога на сладкие безалкогольные напитки (твердая ставка в размере 10 руб./л) может обеспечить ежегодные дополнительные поступления акцизов в бюджет в сумме 25,615 млрд руб.

Впоследствии это также должно привести к сокращению потребления указанных продуктов, наносящих вред здоровью человека. Таким образом, введение акцизного налога на сладкие напитки могло бы способствовать решению проблемы дефицита бюджета как за счет генерирования дополнительных доходов, так и потенциально уменьшая расходы на здравоохранение от снижения потребления сладких безалкогольных напитков российскими потребителями.

### Литература

1. Ядренникова Е.В. О перспективах расширения перечня подакцизных товаров в Российской Федерации // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3 (33). С. 263–270.
2. Майбуров И.А., Ядренникова Е.В. Акцизная политика по пиву в России: специфика реализации и возможности совершенствования // Финансы. 2018. № 9. С. 24–40.
3. Iadrennikova E., Leontyeva Yu., Mayburov I. Analysis of and Improvements of Excise Taxation on Beer in Russia // Journal of Tax Reform. 2018. Vol. 4, № 2. P. 142–156.
4. Соловьев А.М. Анализ и прогнозирование производства и оборота алкогольной продукции // Проблемы прогнозирования. 2013. № 3. С. 117–129.
5. Соловьев А.М. Государственное регулирование в сфере производства и оборота алкогольной продукции // Научные труды / Институт народнохозяйственного прогнозирования РАН. М., 2011. С. 322–332.
6. Waterlander W.E., Mhurchu C.N., Steenhuis I.H.M. Effects of a price increase on purchases of sugar sweetened beverages. Results from a randomized controlled trial // Appetite. 2014. № 78. P. 32–39.
7. Statistics Netherlands. 2010. Soft drink consumption (frisdrankconsumptie). URL: <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=37154&LA=NL>
8. Федеральная служба государственной статистики : Российский статистический ежегодник. URL: [http://www.gks.ru/bgd/regl/b18\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_13/Main.htm)
9. De Ruyter J.C., Olthof M.R., Seidell J.C., Katan M.B. A trial of sugar-free or sugar-sweetened beverages and body weight in children // New England Journal of Medicine. 2012. № 367 (15). P. 1397–1406.
10. Malik V.S., Schulze M.B., Hu F.B. Intake of sugar-sweetened beverages and weight gain. A systematic review // The American Journal of Clinical Nutrition. 2006. № 84 (2). P. 274–288.
11. National Center for Health Statistics. National Center for Health Statistics. Health, United States. Public Health Service, Hyattsville, MD, 2008.
12. Scarborough P., Briggs A., Mytton O., Rayner M. The Institute of Fiscal Studies' verdict on a sugary drink tax // LANCET. 2016. № 387 (10024). P. 1162.
13. Andreyeva T., Chaloupka F.J., Brownell K.D. Estimating the potential of taxes on sugar-sweetened beverages to reduce consumption and generate revenue // Preventive Medicine. 2011. № 52 (6). P. 413–416.
14. Villanueva T. European nations launch tax attack on unhealthy foods // Canadian Medical Association Journal. 2001. № 183 (17). P. 1229–1230.
15. Chopra M., Darnton-Hill I. Tobacco and obesity epidemics. Not so different after all? // BMJ (Clinical Research Ed.). 2004. № 328 (7455). P. 1558–1560.
16. Jha P., Chaloupka F.J., Corrao M. et al. Reducing the burden of smoking worldwide: effectiveness of interventions and their coverage // Drug Alcohol Rev. 2006. № 25 (6). P. 597–609.
17. Finkelstein E.A., Zhen C., Nonnemaker J., Todd J.E. Impact of targeted beverage taxes on higher- and lower-income households // Archives of Internal Medicine. 2010. № 170 (22). P. 2028–2034.

18. Powell L.M., Chiqui J.F., Khan T., Wada R., Chaloupka F.J. Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health. A systematic review of prices, demand and body weight outcomes // *Obesity Reviews: An Official Journal of the International Association for the Study of Obesity*. 2013. № 14 (2). P. 110–128.

19. Finkelstein E.A., Zhen C., Bilger M., Nonnemaker J., Farooqui A.M., Todd J.E. Implications of a sugar-sweetened beverage (SSB) tax when substitutions to non-beverage items are considered // *Journal of Health Economics*. № 32 (1). P. 219–239.

### **Prospects for the Introduction of an Excise Tax on Sugar-Sweetened Beverages in the Russian Federation**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 141–151.

DOI: 10.17223/19988648/46/9

**Elena V. Iadrennikova**, Ural Federal University (Yekaterinburg, Russian Federation). E-mail: elena.yadrennikova@mail.ru

**Aleksandr V. Lazurenko**, Ural Federal University (Yekaterinburg, Russian Federation). E-mail: nvtmgn@gmail.com

**Keywords:** excise tax, excisable goods, sugar-sweetened beverages, price elasticity of demand, specific and ad valorem tax rates, budget revenues.

The article discusses the value of an excise tax in the state revenue system, substantiates the need to expand the list of excisable goods in Russia at the expense of sugar-sweetened beverages and the type and size of the rate for the specified type of goods. The article proposes to establish an excise tax on sugar-sweetened beverages, which will ensure a significant fiscal effect for the state budget, reduce the consumption of these products and will help preserve the health of the nation.

### **References**

1. Iadrennikova, E.V. (2016) O perspektivakh rasshireniya perechnya podaktsiznykh tovarov v Rossiyskoy Federatsii [On the prospects for expanding the list of excisable goods in the Russian Federation]. *Innovatsionnoe razvitiye ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 3 (33). pp. 263–270.

2. Mayburov, I.A. & Iadrennikova, E.V. (2018) Aktsiznaya politika po pivu v Rossii: spetsifika realizatsii i vozmozhnosti sovershenstvovaniya [Beer excise policy in Russia: specifics of implementation and opportunities for improvement]. *Finansy – Finance*. 9. pp. 24–40.

3. Iadrennikova, E., Leontyeva, Yu. & Mayburov, I. (2018) Analysis of and Improvements of Excise Taxation on Beer in Russia. *Journal of Tax Reform*. 4 (2). pp. 142–156.

4. Solov'ev, A.M. (2013) Analiz i prognozirovaniye proizvodstva i oborota alkogol'noy produktsii [Analysis and forecasting of production and turnover of alcoholic products]. *Problemy prognozirovaniya*. 3. pp. 117–129.

5. Solov'ev, A.M. (2011) Gosudarstvennoe regulirovaniye v sfere proizvodstva i oborota alkogol'noy produktsii [State regulation in the sphere of production and turnover of alcoholic products]. In: Korovkin, A.G. (ed.) *Nauchnye trudy* [Research works]. Moscow: Institute of Economic Forecasting RAS.

6. Waterlander, W.E., Mhurchu, C.N. & Steenhuis, I.H.M. (2014) Effects of a price increase on purchases of sugar sweetened beverages. Results from a randomized controlled trial. *Appetite*. 78. pp. 32–39.

7. Statistics Netherlands. (2010) *Soft drink consumption (frisdrankconsumptie)*. [Online] Available from: <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=37154&LA=NL>.

8. Federal State Statistics Service. (2018) *Rossiyskiy statisticheskiy ezhegodnik* [Russian statistical yearbook]. [Online] Available from: [http:// www.gks.ru/bgd/regl/b18\\_13/Main.htm](http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_13/Main.htm).
9. De Ruyter, J.C., Olthof, M.R., Seidell, J.C. & Katan, M.B. (2012) A trial of sugar-free or sugar-sweetened beverages and body weight in children. *New England Journal of Medicine*. 367 (15). pp. 1397–1406.
10. Malik, V.S., Schulze, M.B. & Hu, F.B. (2006) Intake of sugar-sweetened beverages and weight gain. A systematic review. *The American Journal of Clinical Nutrition*. 84 (2). pp. 274–288.
11. National Center for Health Statistics. (2008) *National Center for Health Statistics. Health, United States. Public Health Service*. Hyattsville, MD.
12. Scarborough, P., Briggs, A., Mytton, O. & Rayner, M. (2016) The Institute of Fiscal Studies' verdict on a sugary drink tax. *LANCET*. 387 (10024). pp. 1162.
13. Andreyeva, T., Chaloupka, F.J. & Brownell, K.D. (2011) Estimating the potential of taxes on sugar-sweetened beverages to reduce consumption and generate revenue. *Preventive Medicine*. 52 (6). pp. 413–416.
14. Villanueva, T. (2001) European nations launch tax attack on unhealthy foods. *Canadian Medical Association Journal*. 183 (17). pp. 1229–1230.
15. Chopra, M. & Darnton-Hill, I. (2004) Tobacco and obesity epidemics. Not so different after all? *BMJ (Clinical Research Ed.)*. 328 (7455). pp. 1558–1560.
16. Jha, P. et al. (2006) Reducing the burden of smoking world-wide: effectiveness of interventions and their coverage. *Drug Alcohol Rev*. 25 (6). pp. 597–609.
17. Finkelstein, E.A., Zhen, C., Nonnemaker, J. & Todd, J.E. (2010) Impact of targeted beverage taxes on higher- and lower-income households. *Archives of Internal Medicine*. 170 (22). pp. 2028–2034.
18. Powell, L.M. et al. (2013) Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health. A systematic review of prices, demand and body weight outcomes. *Obesity Reviews: An Official Journal of the International Association for the Study of Obesity*. 14 (2). pp. 110–128.
19. Finkelstein, E.A. et al. (2013) Implications of a sugar-sweetened beverage (SSB) tax when substitutions to non-beverage items are considered. *Journal of Health Economics*. 32 (1). pp. 219–239.

## МЕНЕДЖМЕНТ

УДК 336.025

DOI: 10.17223/19988648/46/10

**И.И. Огородникова**

### **ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: ЭВОЛЮЦИЯ И ТЕНДЕНЦИИ**

*Глобальное всемирное погружение в цифровые технологии дает колоссальное преимущество в осуществлении и совершенствовании контрольно-надзорной деятельности государства. С момента возникновения налоговой службы в Российской Федерации на постоянной основе проводится автоматизация мероприятий налогового контроля. Модернизация и трансформация IT-технологий расширяет возможности налоговых сервисов и усиливает влияние налоговой службы на налогоплательщиков. Постепенно создается некая «адаптивная платформа» налогового администрирования, которая начинает работать исключительно с цифровыми источниками данных и с цифровыми идентичностями налогоплательщиков, оперирующая в режиме реального времени и со встроенным налоговым комплаенсом.*

*Ключевые слова: налоговый контроль, автоматизированные информационные системы, искусственный интеллект, цифровые технологии.*

**Методология.** Данное исследование базируется на гипотезе: поэтапное внедрение цифровых технологий направлено на реализацию государством контрольно-надзорной функции и способствует эффективности проведения налогового контроля. Активное применение IT-технологий и искусственного интеллекта в налоговом администрировании осуществляется в настоящее время во многих странах мира. Цель исследования заключается в изучении становления автоматизированного контроля в налогообложении и распространении положительного российского и зарубежного опыта по применению цифровых технологий в налоговом администрировании. Объект исследования – налоговый контроль. Для повышения качества результатов исследования были выбраны те критерии анализа, которые позволяют получить достоверную информацию. Особое внимание уделяется текущему состоянию использования цифровых технологий, в частности искусственного интеллекта налоговыми службами в российской и зарубежной практике.

Исследованием аспектов применения цифровых технологий в налоговом администрировании занимаются во всем мире. Использование цифровизации начинается с момента внедрения компьютерных технологий в учет и аудит. Основой для технологических систем становится знание и информация, которая обрабатывается организацией для ведения бухгалтерского учета. В 70-х гг. XX в. в исследованиях Перроу отмечается важ-

ность применения технологии в учете и аудите, исследуется влияние технологии на работу организации. В представленных работах анализируются информационные системы (ИТ) в качестве основы для проведения анализа деятельности организации. В 1978 г. Daft и Macintosh, основываясь на работах Перроу, представили резюме некоторых аспектов и классифицировали различные типы информационных технологий в учете [1].

Изучению ИТ-технологий, искусственного интеллекта в налогообложении посвящены работы Р. Черняховской, А. Исмагиловой. Перспективным направлением в налоговом администрировании являются разработки интеллектуальных экспертных систем на базе нейросетевого моделирования. Данные исследования проводились А. Бирюковым [2]. Объединение совместных усилий налоговых органов и ИТ-специалистов позволит создать систему, которая будет включать в себя преимущества основанных на использовании тематических и нейронных сетей. Такая технология, базирующаяся на алгоритмах, предоставит налоговым инспекторам глобальную динамичную платформу налоговой оценки, способную оспаривать суждения налогоплательщиков и точно предлагать дальнейшие действия по сбору доказательной базы.

Отдельные вопросы совершенствования методов налогового контроля через внедрение автоматизированных систем рассматривали Г. Жилин, И. Майбуров [3].

Эффективность налогового контроля предполагает максимальное поступление налоговых платежей при минимальных затратах. Поэтому вопрос введения автоматизированной информационной системы (АИС) решался кардинально и быстро. Например, создание и внедрение в 90-х гг. XX в. АИС, которая аккумулировала на первоначальном этапе в единое информационное пространство всевозможные государственные регистрационные службы и банковские учреждения. Компьютерные программы с широким диапазоном и набором функциональных операций были и остаются эффективными в проведении налогового контроля вне времени. Применение разнообразных электронных данных, облачных систем и компьютерных алгоритмов уже признано и оценено налоговыми администрациями Соединенного Королевства, Дании и Канады в качестве эффективного инструмента налогового администрирования.

Изначально использование автоматизированной системы «Налог» было направлено на решение простых задач, связанных с созданием централизованной базы и частной обработки полученной информации. Но технически возникали сложности, информационной и операционной системами компьютеров. Поэтому использование различных прикладных систем приводило к определенным проблемам:

- несогласованности и разному типу данных, т.е. базы данных одной прикладной системы нельзя было без специального конвертирования использовать другой системой;

- отсутствию единых процедур, которые использовались бы всеми государственными налоговыми инспекциями (так именовалась Федеральная

налоговая служба ранее) для обработки налоговых деклараций и платежных документов, взысканий недоимки, контроля за соблюдением налоговой дисциплины, выбора плательщиков для проверки и др.;

- недостаточной степени стандартизации отчетности;
- существенным затратам на сопровождение и модернизацию прикладных систем [4, 5].

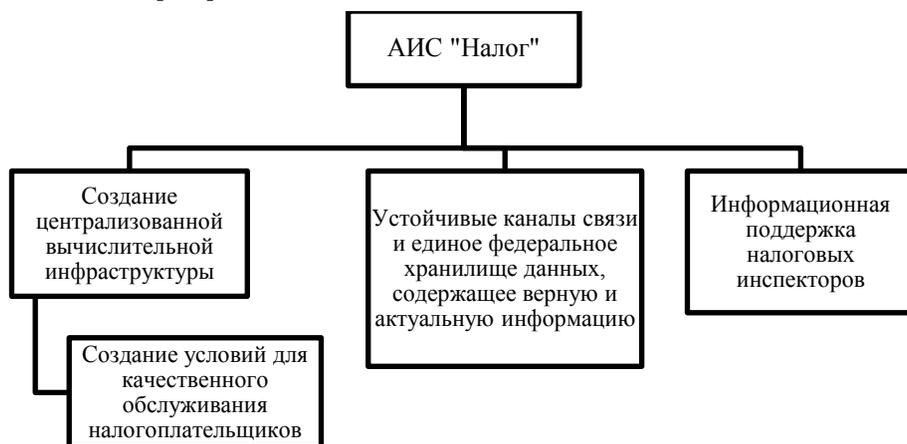


Рис. 1. Модель автоматизированной информационной системы «Налог»

Основная цель разработки и совершенствования автоматизированной информационной системы налоговых органов в 90-х гг. XX в. – внедрение функционально полной информационной технологии, объединяющей все структурные подразделения на базе единой вычислительной сети, интегрированной в единое информационное пространство органов государственного управления и других заинтересованных организаций (ГУВД, суды, таможня, банки и др.) [6].

В настоящее время в связи с повсеместным переходом человечества к цифровому обществу информационные технологии стали очень активно использоваться во всех сферах жизнедеятельности. Но все преимущества, которые предоставляют ИТ-технологии и искусственный интеллект, обусловлены высокими расходами, связанными с разработками и внедрениями соответствующих технологий. Прогнозируется стремительный рост расходов на внедрение когнитивных систем и технологий AI (рис. 2).

И тем не менее правительства разных стран мира все быстрее переходят на цифровые технологии. Согласно докладу Всемирного банка о мировом развитии «Цифровые дивиденды» (2016) в развивающихся странах количество рабочих мест с интенсивным использованием ИКТ выше в государственном, нежели в частном секторе. В 2014 г. 190 государств-членов (по данным ООН) внедрили автоматизированное управление финансами, 179 использовали такие системы для таможенного оформления, а 159 – для налогового администрирования. 148 из них внедрили ту или иную форму цифровой идентификации [8].

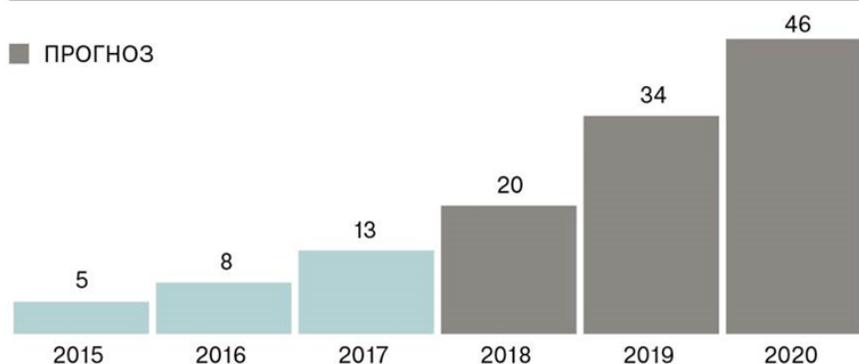
**РАСХОДЫ НА ВНЕДРЕНИЕ КОГНИТИВНЫХ СИСТЕМ  
И ТЕХНОЛОГИЙ ИСКУССТВЕННОГО ИНТЕЛЛЕКТА  
В 2015–2020 ГОДАХ (\$ МЛРД)** ИСТОЧНИК: IDC, ИЮНЬ 2017.

Рис. 2. Расходы на внедрение технологий искусственного интеллекта [7]

В России государственные контрольно-надзорные органы также активно совершенствуют IT-технологии при проведении контрольных мероприятий. Выполнение дорожной карты по оптимизации контрольно-надзорной и фискальной функций государства предусматривает поэтапный переход к осуществлению мероприятий по проведению налогового контроля с использованием автоматизации и компьютеризации процессов. Осуществление контрольными органами с определенной периодичностью налоговых проверок налогоплательщиков зачастую требует повышения эффективности задействованных ресурсов, а количество налогоплательщиков превышает потенциальные возможности налоговых органов по проведению проверок налогоплательщиков. Применение же цифровых технологий позволяет освобождать налогоплательщиков от рутинных операций и вытесняет коррупционную составляющую, исключая влияние человеческого фактора посредством использования личных контактов.

Кроме того, налогоплательщики сами активно используют информационные ресурсы Федеральной налоговой службы (рис. 3).

Федеральная налоговая служба России, подводя итоги периода 2015–2017 гг., отмечает тот факт, что в стране удалось повысить налоговые начисления и эффективно снизить задолженность по налогам с помощью IT-технологий, которые внедряли в этот период времени. Такие системы, как АСК НДС, ЕГАИС, онлайн-кассы, маркировка товаров, администрирование иностранных поставщиков электронных услуг, способствовали увеличению поступления налогов на общем фоне относительной стагнации экономики, а задолженность по налогам за 2017 г. удалось снизить в 5 раз.

Успешно действует система АСК НДС-2, которая позволяет выстраивать цепочки формирования добавленной стоимости и автоматически пресекать уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость или попытки мошеннического возмещения налога. За период действия системы (с

2015 г.) количество фиктивных компаний сократилось более чем в 2 раза, а количество случаев заявления возмещение НДС высокорисковыми организациями – почти в 15 раз [10]. Когда в 2015 г. стали предоставлять налоговую декларацию по НДС с одновременным предоставлением книги покупок и книги продаж, то резко снизилось количество организаций, активно работающих нелегально в секторе теневой экономики. Выявлено, что при относительном спаде экономики в стране суммы налоговых поступлений по НДС были увеличены по сравнению с предшествующим периодом (таблица).



Рис. 3. Популярные интернет-сервисы в 2017 г., млн чел. [9]

**Соотношения роста ВВП и НДС за период 2014–2016 гг., млрд руб. [9, 11]**

Показатель	2014	2015	2016	Динамика роста, %	
				2015/2014	2016/2015
ВВП	79 199.7	83 232.6	86 043.6	105	103
НДС, причитающийся к уплате в бюджет	3 928.2	4 430.9	4 783.5	113	108
Доля НДС в ВВП, %	4.96	5.32	5.56	107	105

При росте ВВП на 5% в 2015 г. сумма НДС, причитающегося к уплате в бюджет, увеличилась на 13% по сравнению с предыдущим периодом (2014 г.). В данный момент внедряется и усовершенствованная автоматизированная система «Налог-3». База общедокументальная, единая и в свободном доступе у всех налоговых инспекций в он-лайн режиме, что обеспечивает высокую собираемость налогов посредством применения автоматизированного контроля, мобильность и прозрачность. В частности, в рамках проведения камеральных налоговых проверок по НДС система АСК НДС-2 при выявлении расхождений по счетам-фактурам контрагентов без участия налогового инспектора делает запрос банковской выписки, значит, автоматически может выявлять налоговые правонарушения.

Прорывные технологии, которые помогут в построении будущих систем налогового администрирования, включают базы данных, именуемые Big Data, и их аналитику в реальном времени. Рассматриваются в перспективе создание единого файла налогоплательщика; «умные» порталы как единая точка доступа к услугам; мобильные технологии; искусственный

интеллект. Задачей специалистов является создание наиболее оптимальных решений искусственного интеллекта, бесперебойной работы с базой данных. Аналитики играют огромную роль в налоговом контроле, потому что без данных или с некорректными данными искусственный интеллект бесполезен (рис. 4). Важно, чтобы аналитики знали не только методы манипулирования данными, но и аспекты налогообложения, к которым относятся эти данные. Часто только опытный человек может правильно читать данные, делать выводы и предлагать, как лучше всего использовать полученную информацию. По данным Министерства финансов РФ в течение 2017 г. было открыто более 11 тыс. вакансий в налоговое ведомство специалистов для разработки новых автоматизированных систем [12].



Рис. 4. Направления использования IT-технологий в налоговом контроле

В 2018 г. Федеральная налоговая служба успешно реализовала основной этап реформы онлайн-касс. В результате свыше 856 тыс. организаций и индивидуальных предпринимателей, работающих в сфере торговли и общественного питания, подключили к системе 2,3 млн онлайн-касс. В сутки пробивается 120 млн чеков на сумму 70 млрд руб. «Средняя выручка на одну кассу увеличилась в два раза, а розничная торговля в 2017 году демонстрирует рост НДС на 38% по сравнению с предыдущим годом», – констатировал Михаил Мишустин [14]. Количество проведенных проверок применения контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки по итогам 2017 г. снизилось в 2 раза по сравнению с 2016 г. В 2018 г. ФНС обеспечила дальнейшее снижение количества проверок: в первом полугодии 2018 года было проведено менее 11 тысяч проверок. Это в 4,5 раза меньше аналогичного периода 2017-го [14]. Система онлайн-касс основывается на технологии «интернета вещей» и аналитики Big Data. Информация о расчетах передается в адрес налоговых органов в режиме реального времени, тем самым предотвращает мошенничество и позволяет

автоматически оценивать риски, что, в свою очередь, снижает необходимость проведения налоговых проверок.

В 2014 г. Бюро Форума по налоговому администрированию ОСЭР обратилось к ФНС России с просьбой возглавить работу по предоставлению электронных сервисов налогоплательщикам и развитию цифровых каналов доставки услуг. Используя накопленный опыт и применение цифровых технологий в России, была подготовлена и издана публикация «Технологии для лучшего налогового администрирования» под эгидой ОСЭР. В Сингапуре на семинаре в 2017 г. принимали участие представители известных цифровых брендов – IBM, Microsoft, EY и Teradata. Обмениваясь опытом, ФНС России представила технологию онлайн-ККТ. Применяемая технология, что примечательно, позволяет привлекать к контролю покупателей, потому как с помощью мобильного приложения, которое закачивается в телефон или мобильное устройство, можно проверить легальность выданного чека. На текущий момент граждане Российской Федерации успешно проверили около 30 млн чеков [15].

Но использование цифровых технологий имеет отдельные недостатки. Так, Национальная комиссия по информатике и свободам (CNIL) во Франции, являющаяся независимым административным органом, охраняющим личные данные, подчеркивает значимость защиты персональной информации. Внедрение цифровых технологий потребует «значительного расширения обработки информации, поскольку все французские налогоплательщики будут затронуты» и соответственно этот процесс должен сопровождаться «надлежащими гарантиями». Вместе с тем ясно, что, несмотря на рекомендации CNIL, налоговая служба выступает за сохранение механизма тотальной обработки информации. Если налоговое управление будет следовать требованиям «надлежащих гарантий» со стороны государства, то можно будет обеспечить баланс между защитой персональных данных и эффективностью налоговых служб и налогового контроля [16].

Накануне Дня защиты персональных данных, традиционно отмечаемого 28 января, в 2019 г. Совет Европы опубликовал «Руководящие принципы по защите персональных данных при использовании искусственного интеллекта» (Guidelines on Artificial Intelligence and Data Protection). Документ содержит три блока рекомендаций: общие принципы; принципы для разработчиков, производителей и сервис-провайдеров; принципы для законодательных и исполнительных органов власти.

Часть из общих принципов защиты персональных данных при использовании технологий искусственного интеллекта заключается в нижеследующем:

1. Защита человеческого достоинства и охрана прав человека и фундаментальных свобод, в особенности право на защиту персональных данных, являются основой при разработке и внедрении ИИ-приложений, которые могут повлиять на отдельных людей и общество. Это особенно важно, когда ИИ-приложения используются в процессах принятия решений.

2. Разработка ИИ, основывающегося на обработке персональных данных, должна базироваться на принципах «Конвенции 108+». Ключевыми

элементами такого подхода являются: законность, беспристрастность, конкретизация целей, «пропорциональность» (разумные ограничения, вытекающие из решаемых задач) обработки данных, встроенный алгоритм конфиденциальности, ответственность и демонстрация соблюдения регулятивных требований (контролируемости), прозрачность, защита данных и риск-менеджмент.

3. Подход, сфокусированный на профилактике и устранении потенциальных рисков обработки персональных данных, является необходимым элементом «ответственных инноваций» в сфере искусственного интеллекта [17].

С другой стороны, можно сказать, что искусственный интеллект играет огромную роль в защите персональных данных. Обнаружение мошенничества на основе решений с искусственным интеллектом поможет сократить киберпреступления. Это связано с тем, что ИИ-инструменты могут получать данные в режиме реального времени с различных баз данных и моментально их анализировать. Человеку такое физически непосильно.

**Заключение.** В последние годы фискальное ведомство активно внедряет цифровые технологии в налоговое администрирование. Уже создана мощная технологическая база, развиваются и расширяются электронные сервисы (личный кабинет налогоплательщика, налоговый калькулятор для расчета налога и т.п.). Благодаря системам АСК НДС, ЕГАИС и АСК ККТ в несколько раз сократилось число налоговых проверок, при этом увеличилась сумма поступивших налогов и штрафов. Цифровые технологии делают выполнение требований налогового законодательства частью естественной среды налогоплательщика, а налоговое администрирование станет практически незаметным. Повышение объемов информационных потоков приведет мировое сообщество к полной финансовой прозрачности в ближайшем будущем.

Отрадно, что передовой опыт России применения цифровых технологий в налоговом администрировании используется в зарубежных странах. Конечно, одним из важнейших этапов процесса разработки параметров цифровой трансформации является четкое целеполагание и адаптация ее задач под стратегические цели налоговой администрации. Также важно учитывать и по возможности снижать издержки бизнеса, связанные с переходом на новую систему цифровизации налогового контроля.

И на подходе новые технологии – наиболее распространенной в ближайшие несколько лет станет система идентификации «все-в-одном», которая одновременно распознает несколько биометрических параметров, в частности, отпечатки пальцев, сетчатку глаза и голос. Примером такой технологии является Fusion Engine, разработанная для смартфонов компаниями Synaptics и KeyLemon. Искусственный интеллект и когнитивные технологии, робототехника уже широко используются в управлении рисками, клиентскими коммуникациями, идентификацией подлинности, борьбе с отмыванием денег и в других операционных процессах. В отделениях канадского банка ATB Financial с клиентами общается гуманоид по имени Pepper, разработанный SoftBank Robotics Corp.

Bank of Tokyo-Mitsubishi UFJ (MUFG) представил 58-сантиметрового робота Nao, который может распознавать 19 разговорных языков, взаимодействовать и общаться с клиентами в филиалах, а также отвечать на их запросы [18, 19]. В будущем искусственный интеллект способен заменить человеческий ресурс прежде всего в таких направлениях, как обработка платежей и документов, оценка кредитоспособности и рисков, HR, анализ данных. А это новое направление в цифровых трансформациях, которые могут быть использованы и в мероприятиях налогового контроля.

Цифровая трансформация существенно меняет и укрепляет техническую оснащенность Федеральной налоговой службы. Запущенные и успешно реализованные проекты существенно снижают нагрузку на налоговых инспекторов и повышают эффективность налогового контроля, что, в свою очередь, выражается в увеличении налоговых поступлений в бюджет.

Процесс автоматизации налогового контроля эволюционирует и движется быстрыми темпами, учитывая современные тренды мировой цифровизации. Передовые IT-технологии налогового контроля, разработанные в России, применяются в других странах. Направления и скорость преобразований налогового администрирования в ближайшем будущем будут совершенствоваться и подстраиваться уже под новые инновационные технологические процессы.

#### *Литература*

1. *O'Leary D.E., O' Keefe R.M.* The Impact of Artificial Intelligence in Accounting Work: Expert Systems Use in Auditing and Tax // *AI & Soc Springer-Verlag London Limited*. 1997. № 11. P. 36–47.

2. *Брюков А.Н.* Обзор и анализ возможностей интеллектуального моделирования в бюджетно-налоговой системе регионального и муниципального уровней: Бюджетно-налоговое администрирование: нейросетевые методы исследований. М. : НИИ истории, экономики и права, 2018. 147 с.

3. *Жилин Г.О., Майбуров И.А.* Совершенствование методов налогового контроля: внедрение автоматизированных систем // *Актуальные проблемы налоговой политики : сб. материалов IX Международной научно-практической конференции молодых налоговиков. ДВФУ: Школа экономики и менеджмента*, 2017. С. 117–119.

4. *Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С.* Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. Финансовый университет, Департамент налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета, 2018. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-problemy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki> (дата обращения: 30.01.2019).

5. *Черник Д.Г., Морозов В.П., Лобанов А.В.* Технология налогового контроля // *Налоговый вестник*. 2000. № 5. С. 3. URL: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=23977> (дата обращения: 30.01.2019).

6. *Введение в экономико-математические модели налогообложения : учеб. пособие / под ред. Д.Г. Черника*. М. : Финансы и статистика, 2000. 256 с.

7. *Global FinTech survey China Summary*. 2017. URL: <https://www.pwccn.com/en/financial-services/publications/fintech/global-fintech-survey-china-summary-jun2017.pdf>

8. *Digital dividend*. World Bank review. LNCS Homepage. URL: <https://openknowledge.worldbank.org>, last accessed 2018/12/14

9. *Официальный сайт Федеральной налоговой службы*. URL: <http://www.nalog.ru>

10. *Мишустин М.* ФНС России использует прорывные технологии, чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6973314/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/)

11. *Официальный сайт* Федеральной службы государственной статистики. URL: <http://www.gks.ru>
12. *Налоговики* набирают айтишников. URL: <https://www.gazeta.ru/business/2016/12/29/10455299.shtml?updated#page3>
13. *Информационные технологии* в Федеральной налоговой службе. URL: <http://www.tadviser.ru/index.php>
14. *Глава ФНС* подвел предварительные итоги 2018 года. URL: [https://finance.rambler.ru/realty/41437818/?utm\\_content=rfinance&utm\\_medium=read\\_more&utm\\_source=copylink](https://finance.rambler.ru/realty/41437818/?utm_content=rfinance&utm_medium=read_more&utm_source=copylink)
15. *Михаил Мишустин* представил работу онлайн-касс на Форуме по налоговому администрированию ОЭСР в Венгрии. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/international\\_activities/7588882/](https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/7588882/)
16. *Обзор* законодательства Франции. URL: Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017:JO 14 novembre 2017
17. *Экспертный центр* электронного государства. URL: <http://d-russia.ru/konsultativnyj-komit-et-soveta-evropy-deklariroval-obyazatelnost-zashchity-personalnyh-dannyh-ot-posyagatelstv-ii.html>
18. *Artificial intelligence* in banks. URL: <http://www.tadviser.ru/index.php>
19. *Bui T.* Banks 2020: revolution. URL: <http://www.management.com.ua/tend/tend959.html>

### Digital Transformation of Tax Control: Evolution and Trends

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 152–162.

DOI: 10.17223/19988648/46/10

**Irina I. Ogorodnikova**, University of Tyumen (Tyumen, Russian Federation). E-mail: [iogorodn@yandex.ru](mailto:iogorodn@yandex.ru)

**Keywords:** tax control, automated information systems, artificial intelligence, digital technologies.

Global immersion in digital technologies gives a huge advantage in the implementation and improvement of the control and supervisory activities of the state. Since the inception of the tax service in the Russian Federation, automation of tax control measures has been carried out on a regular basis. IT modernization and transformation expand the possibilities of tax services and enhance the impact of the tax service on taxpayers. Gradually, a kind of an “adaptive platform” of tax administration is being created, which begins to work exclusively with digital data sources and with taxpayers’ digital identities and operate in real time with a built-in tax compliance.

### References

1. O’Leary, D.E. & O’Keefe, R.M. (1997) The Impact of Artificial Intelligence in Accounting Work: Expert Systems Use in Auditing and Tax. *AI & Soc* Springer-Verlag London Limited. 11. pp. 36–47.
2. Biryukov, A.N. (2018) *Obzor i analiz vozmozhnostey intellektual’nogo modelirovaniya v byudzheto-nalогоvoy sisteme regional’nogo i munitsipal’nogo urovney: Byudzheto-nalогоvoe administrirovanie: neyrosetevye metody issledovaniy* [Overview and analysis of the possibilities of intelligent modeling in the fiscal system of the regional and municipal levels: Fiscal administration: neural network research methods]. Moscow: NII istorii, ekonomiki i prava.
3. Zhilin, G.O. & Mayburov, I.A. (2017) [Improving the methods of tax control: the introduction of automated systems]. *Aktual’nye problemy nalогоvoy politiki* [Topical issues of tax policy]. Proceedings of the IX International Conference of Young Tax Experts. FEFU: School of Economics and Management. pp. 117–119. (In Russian).

4. Goncharenko, L.I., Malkova, Yu.V. & Advokatova, A.S. (2018) *Aktual'nye problemy nalogovoy sistemy v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki* [Urgent problems of the tax system in the digital economy]. [Online] Available from: <https://cyberleninka.ru/article/v/aktualnye-problemy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki>. (Accessed: 30.01.2019).
5. Chernik, D.G., Morozov, V.P. & Lobanov, A.V. (2000) Tekhnologiya nalogovogo kontrolya [Technology of tax control]. *Nalogovyy vestnik*. 5. pp. 3. [Online] Available from: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=23977>. (Accessed: 30.01.2019).
6. Chernik, D.G. (ed.) (2000) *Vvedenie v ekonomiko-matematicheskie modeli nalogooblozheniya* [Introduction to economic and mathematical models of taxation]. Moscow: Finansy i statistika.
7. PWCCN. (2017) *Global FinTech survey. China Summary*. [Online] Available from: <https://www.pwccn.com/en/financial-services/publications/fintech/global-fintech-survey-china-summary-jun2017.pdf>.
8. World Bank Group. (2016) *Digital dividends. World Bank review*. LNCS Homepage. [Online] Available from: <https://openkno-wledge.worldbank.org>. (Accessed: 14.12.2018).
9. *The official website of the Federal Tax Service*. [Online] Available from: <http://www.nalog.ru>.
10. Mishustin, M. (2017) *FNS Rossii ispol'zuet proryvnye tekhnologii, chtoby sootvetstvovat' novym trebovaniyam k nalogovoy sisteme* [The Federal Tax Service of Russia uses breakthrough technologies to meet new requirements for the tax system]. [Online] Available from: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6973314/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/).
11. *The official website of the Federal State Statistics Service*. [Online] Available from: <http://www.gks.ru>.
12. Gazeta.ru. (2016) *Nalogoviki nabirayut aytishnikov* [Tax officials are recruiting IT specialists.]. [Online] Available from: <https://www.gazeta.ru/business/2016/12/29/10455299.shtml?updated#page3>.
13. Tadviser.ru. (n.d.) *Informatsionnye tekhnologii v Federal'noy nalogovoy sluzhbe* [Information technology in the Federal Tax Service]. [Online] Available from: <http://www.tadviser.ru/index.php>.
14. Rambler.ru. (2018) *Glava FNS podvel predvaritel'nye itogi 2018 goda* [The head of the Federal Tax Service summed up the preliminary results of 2018]. [Online] Available from: [https://finance.rambler.ru/realty/41437818/?utm\\_content=rfinance&utm\\_medium=read\\_more&utm\\_source=copylink](https://finance.rambler.ru/realty/41437818/?utm_content=rfinance&utm_medium=read_more&utm_source=copylink).
15. Nalog.ru. (2018) *Mikhail Mishustin predstavil rabotu onlayn-kass na Forume po nalogovomu administrirovaniyu OESR v Vengrii* [Mikhail Mishustin presented the work of online cash register at the OECD Tax Administration Forum in Hungary]. [Online] Available from: [https://www.nalog.ru/rn77/news/international\\_activities/7588882/](https://www.nalog.ru/rn77/news/international_activities/7588882/).
16. Legifrance. (2017) *Délibération n° 2017-226 du 20 juillet 2017: JO 14 novembre 2017*. [Online] Available from: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000036013019&categorieLien=id>.
17. D-Russia. (n.d.) *Konsul'tativnyy komitet Soveta Evropy deklariroval obyazatel'nost' zashchity personal'nykh dannykh ot posyagatel'stv II* [Council of Europe Advisory Committee declares mandatory protection of personal data from AI attacks]. [Online] Available from: <http://d-russia.ru/konsultativnyj-komitet-soveta-evropy-deklariroval-obyazatel'nost'-zashchity-personalnykh-dannykh-ot-posyagatel'stv-ii.html>.
18. Tadviser.ru. (n.d.) *Artificial intelligence in banks*. [Online] Available from: <http://www.tadviser.ru/index.php>.
19. Bui, T. (2017) *Banks 2020: revolution*. [Online] Available from: <http://www.management.com.ua/tend/tend959.html>.

УДК 336.221.264

DOI: 10.17223/19988648/46/11

**Ю.Г. Тюрина**

## **МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ И УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ РИСКАМИ**

*Деятельность любого субъекта в сфере налогообложения сопряжена с рисками. Чтобы снизить последствия рисков, необходима эффективная система управления ими. Под управлением налоговыми рисками в рамках исследования понимается процесс, направленный на последовательное определение, оценку (количественную и качественную) и выработку мер по нейтрализации, устранению или снижению налоговых рисков. Рассматриваются методические подходы к определению налоговых рисков и эффективному управлению ими. Предложена балльная оценка эффективности снижения налоговых рисков.*

Ключевые слова: *риск, налоговый риск, управление налоговым риском.*

Вопросы выявления и управления налоговыми рисками являются актуальными в данный момент, учитывая важность принимаемых управленческих решений в условиях многообразия форм их проявления. Несмотря на то, что в научной сфере довольно часто говорят об управлении налоговыми рисками, в экономической литературе все еще отсутствует единая теория, детально описывающая этот процесс. Изучив работы различных авторов (в частности, [1–4]) в рассматриваемой области, можно выделить несколько этапов управления налоговыми рисками (рис. 1).

На первом этапе управления налоговым риском осуществляется постановка целей, выбор принципов управления. Основная цель определения налоговых рисков – это их исключение или минимизация. При проведении мероприятий, направленных на выявление, оценку и снижение налоговых рисков, следует руководствоваться ключевыми принципами, к которым возможно отнести:

- принцип законности – соблюдение норм действующего законодательства;
- принцип соразмерности производимых расходов на управление рисками и возможных потерь вследствие влияния налоговых рисков на экономическую деятельность субъекта хозяйствования;
- принцип своевременности принятия решений по предотвращению и минимизации рисков;
- принцип гибкости – адаптация механизма управления рисками под изменяющиеся условия под влиянием внешних и внутренних факторов.

Этап, связанный со сбором и обработкой информации, предполагает, помимо оценки аналитических данных, обязательный учет нормативно-правовой базы, действующей на текущий момент, и направлений бюджетно-налоговой политики на предстоящие периоды. Также немаловажно ис-

пользование бухгалтерских, статистических данных, данных оперативного учета и т.д.

Оценка налогового риска связана с применением различных методов, которые определяются многообразием форм их проявления. Выбор того или иного метода зависит прежде всего от массива располагаемой информации.

Величина риска может быть оценена количественным либо качественным способом. Количественная оценка базируется на определении конкретного размера риска, качественная же – на выявлении факторов, влияющих на уровень риска при принятии того или иного решения. При этом оценка риска основывается на применении вероятностных моделей измерения неопределенности. Выделяют три подхода к измерению налогового риска: вероятностный, приближенный вероятностный, косвенный (рис. 2).

Применение различных методов при анализе и оценке риска нацелено на определение характера потерь и вероятность их наступления. Отдельные авторы [5–7] объединяют методы, возможные к использованию при оценке налоговых рисков, в две группы: количественные и качественные (рис. 3).

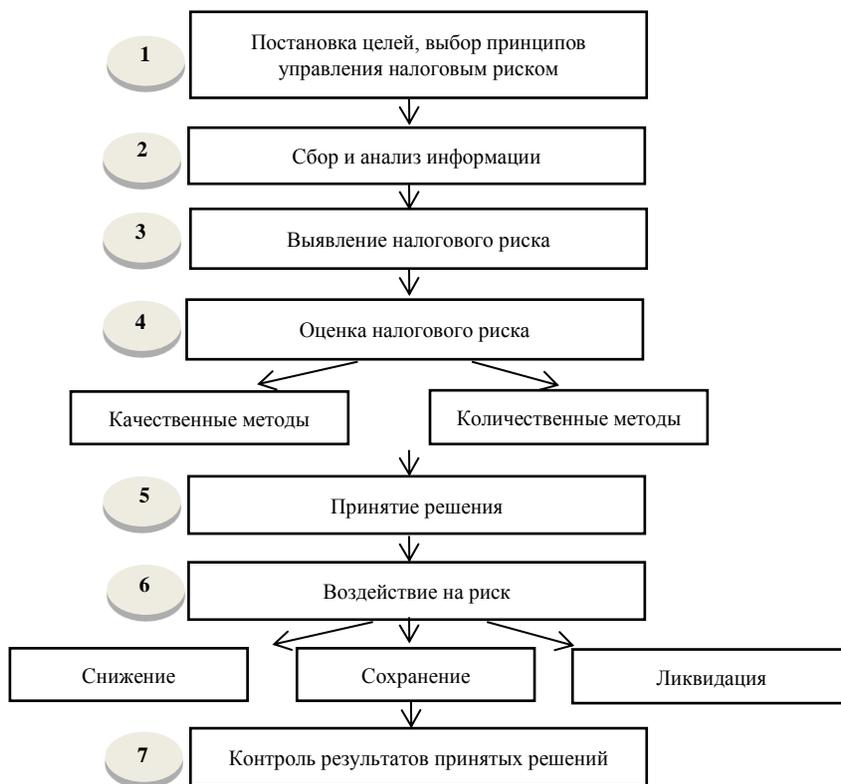


Рис. 1. Механизм определения и управления налоговым риском



Рис. 2. Подходы, используемые при измерении налоговых рисков

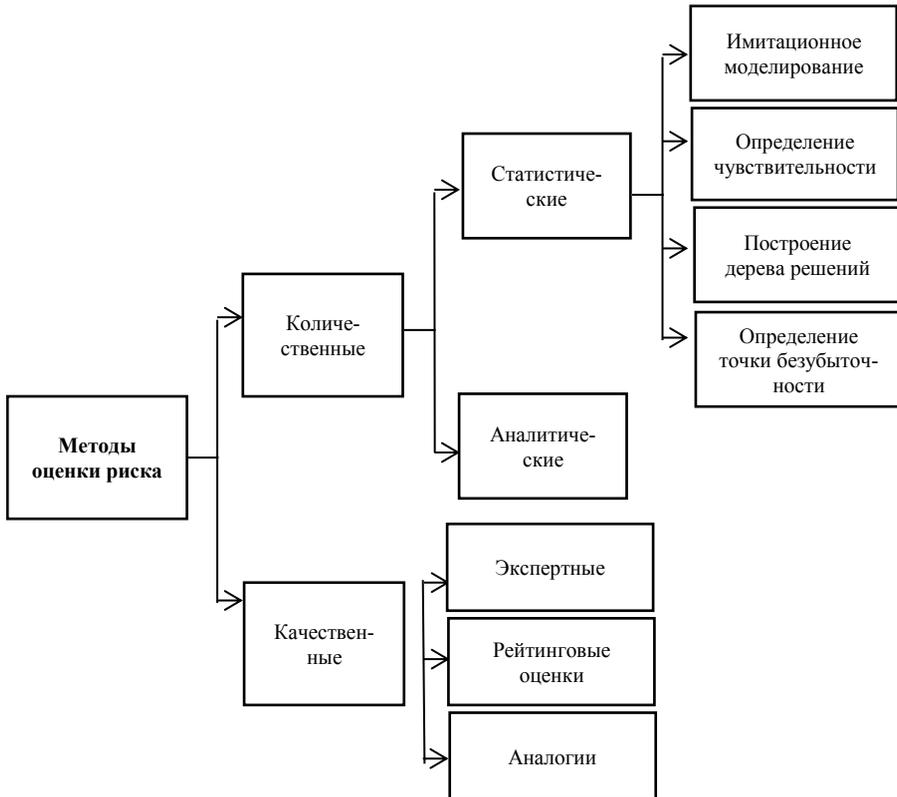


Рис. 3. Основные методы оценки налогового риска [8]

Все перечисленные методы можно использовать при оценке налоговых рисков с учетом их специфики. Выбор конкретного метода зависит от объема располагаемой информации.

Далее следует этап выбора воздействия на риск с целью минимизации возможных потерь в будущем. Данный этап сопряжен с проблемой выбора способа воздействия на риск, чтобы в конце концов прийти к наиболее выгодному результату.

Процесс непосредственного воздействия на риск представлен тремя способами: сохранением, снижением и ликвидацией. Сохранение риска предполагает отказ от какого-либо воздействия на риск, так как затраты на разработку схем его оптимизации требуют больше ресурсов, чем потери от наступления негативных последствий. Снижение риска подразумевает уменьшение вероятности наступления неблагоприятных событий. Устранение (ликвидация) риска заключается в выборе альтернативного образа действий, который полностью устраняет данный риск.

Заключительным этапом управления риском является контроль и корректировка результатов реализации выбранной стратегии с учетом новой информации. Контроль состоит в получении информации о произошедших потерях и принятых мерах по их минимизации.

После предъявления налоговых претензий избежать финансовых потерь не удастся, особенно в случае, если риск «обусловлен ошибками или недоработками в документации, формулировками договоров и прочими факторами, которые уже невозможно исправить» [8]. Как верно отмечают многие исследователи, «главным фактором минимизации налоговых рисков всех участников налоговых правоотношений должна стать гармонизация интересов государства и налогоплательщиков, осуществляемая путем дальнейшего совершенствования налогового законодательства» [9].

Методика управления и оценки налоговых рисков на уровне государства на законодательном уровне не закреплена. Представляется, что основная нагрузка по управлению налоговыми рисками в РФ приходится на ФНС РФ, Минфин и Правительство РФ. На территориальном уровне основными полномочиями по введению и установлению элементов налогов и сборов в пределах установленных НК РФ наделены законодательные и исполнительные органы власти субъектов и местного самоуправления. В связи с этим выявление и оценку налоговых рисков, возникающих при принятии ими решений, проводят указанные органы в соответствии с возложенными на них полномочиями. В связи с отсутствием единой методики оценки налоговых рисков назревает необходимость принятия такого документа органами власти [10].

Государство является тем субъектом, которому под силу управлять как собственными рисками, так и рисками других участников налоговых отношений. Однако результаты такого управления очень сложно оценить. Определение эффекта дает лишь качественную оценку тех или иных действий, в то же время эффективность – это относительная величина, для ее измерения необходимы показатели, поддающиеся количественному измерению.

Среди многообразия государственных инструментов по устранению налоговых рисков измерению наиболее поддаются налоговые ставки и льготы. По ним можно определить и расходы государства, и вероятностные результаты, которые имеют денежное выражение.

Налоговые льготы и преференции издавна признавались одним из действенных инструментов снижения налоговых рисков государства и налогоплательщиков. Через налоговые льготы и преференции осуществляется снижение налоговой нагрузки для определенных категорий налогоплательщиков и тем самым выравнивание положения различных участников экономических отношений. Государство, предоставляя налоговые льготы (преференции), инвестирует в экономику с намерением получить в дальнейшем положительную отдачу, поскольку цель предоставления налоговых льгот заключается в получении компенсации в виде ускоренных темпов экономического развития и наращивания налогооблагаемой базы в будущем. Отдельные налоговые льготы устанавливаются в целях смягчения налоговых рисков хозяйствующих субъектов после экономических и финансовых кризисов. В свою очередь, и государство в этом случае стремится снизить свои риски, связанные со снижением налогового потенциала, и, следовательно, сокращением налоговых доходов бюджета.

Налоговые расходы государства формируются в виде предоставления налоговых льгот и преференций по отдельным налогам. К примеру, налоговые расходы государства по налогу на прибыль организаций образуются за счет:

- налоговой преференции в виде пониженной налоговой ставки;
- возможности уменьшения налоговой базы на сумму убытка (части убытка);
- налоговых преференций в части учета расходов для целей налогообложения прибыли;
- налоговых преференции в виде более раннего списания расходов.

Наибольшие потери консолидированный бюджет РФ испытывает в связи с предоставлением налоговых льгот и преференций по налогу на прибыль организаций, НДС, налогу на имущество организаций, НДС. Напомним, эти налоги занимают значительную долю и среди налоговых поступлений в бюджет государства.

В основной своей массе налоговые льготы и понижение налоговых ставок ориентированы на поддержание инновационных, инвестиционных процессов, снижение территориальной дифференциации по уровню развития, развитие предпринимательской активности.

Региональные органы власти вправе устанавливать налоговые льготы по налогу на прибыль организаций только в части снижения налоговой ставки до 4,5% по налогу, поступающему в бюджеты субъектов. Субъекты пользуются данным правом для поддержания приоритетных отраслей экономики региона. Например, согласно Закону Оренбургской области от 24 сентября 2014 г. «О ставках налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков» ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в областной бюджет, понижается на 4,5% для налогоплательщиков-инвесторов, осуществляющих капитальные вложения на территории

Оренбургской области. К тому же указанные организации должны вести деятельность в сфере обрабатывающего производства. Для этой же категории налогоплательщиков, осуществляющих капитальные вложения на территории области, ставка налога снижается на 4%. За счет установления пониженных ставок по налогу на прибыль бюджет региона теряет более 15% исчисленного к уплате на территории области налога на прибыль.

Законодательные органы субъектов РФ самостоятельны также в вопросе установления льгот. Ими устанавливаются льготы по налогу на имущество организаций и транспортному налогу в виде изъятий и освобождений.

Среди льгот, предоставляемых плательщикам налога на имущество организаций, наибольшую долю занимают льготы, установленные в соответствии с п. 2 ст. 372 НК РФ органами законодательной власти Оренбургской области. Более 15% исчисленного к уплате налога на имущество организаций составляют налоговые льготы. Таким образом, за счет направленного снижения налоговой нагрузки осуществляется борьба с налоговыми рисками и государства, и налогоплательщиков.

Что касается транспортного налога, то налоговые расходы области по нему составляют не так много, 3–4% от общей суммы. Налоговые расходы консолидированного бюджета области также формируются за счет потерь от предоставления налоговых льгот и преференций местными органами власти по налогам, отнесенным НК РФ к разряду собственных: по земельному налогу и налогу на имущество физических лиц.

Таким образом, предоставляя налоговые льготы и устанавливая преференции, органы власти снижают налоговые риски налогоплательщиков, при этом сами рискуя не перекрыть потери последующим расширением налогового потенциала. Для того чтобы оптимизировать налоговые риски государства и налогоплательщиков, необходимо решать вопросы по оценке эффективности налоговых льгот, осуществлять контроль за их правомерным применением.

Для комплексной оценки эффективности применения мер по снижению налоговых рисков введем интегральный показатель, объединяющий все частные показатели, характеризующие реальное положение экономики рассматриваемого региона за период 2013–2017 гг.

Эффективность мер по управлению налоговыми рисками будет определяться посредством шкалы оценок, формируемой исходя из величин нормативных значений конкретного показателя, а также его максимальных и минимальных величин на всей территории РФ. Затем диапазоны разбиваются, в соответствии с авторской методикой, на 6 интервалов, каждому из которых соответствует определенный балл от 0 до 5 (табл. 1). В последующем баллы суммируются, выводится результирующий показатель состояния экономики региона по итогам проведения мероприятий по снижению налоговых рисков. Далее составляется шкала эффективности управления налоговыми рисками за ряд лет.

Таблица 1. Балльная шкала оценки эффективности снижения налоговых рисков

Показатели	0	1	2	3	4	5
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – юридических лиц</i>						
Доля продукции высокотехнологичных и наукоемких отраслей в валовом региональном продукте	Менее 5,1	5,1–7,0	7,1 – 12,0	12,1– 17,0	17,1– 20,0	Более 20,0
Доля инвестиций в основной капитал к ВРП	Менее 7,1	7,1–12,0	12,1– 17,0	17,1– 22,0	22,1– 27,0	Более 27
Инновационная активность организаций	Менее 5,1	5,1–10,0	10,1– 15,0	15,1– 17,0	17,1– 20,0	Более 20,0
ВРП на душу населения, тыс. руб.	Менее 150,1	150,1– 200,0	200,1– 250,0	250,1– 300,0	300,1– 350,0	Более 350,0
Число убыточных организаций	Более 20,0	17,1– 20,0	15,1– 17,0	13,1– 15,0	10,1– 13,0	Менее 10,1
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – физических лиц</i>						
Доля населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума, %	Более 20,0	17,1– 20,0	15,1– 17,0	12,1– 15,0	9,1–12,0	Менее 9,1
Уровень безработицы, %	Более 8,5	7,6–8,5	6,6–7,5	5,6–6,5	4,6– 5,5	Менее 4,5
Коэффициент Джини	Более 0,600	0,501– 0,600	0,401– 0,500	0,301– 0,400	0,201– 0,300	Менее 0,201

Для удобства оценки и последующего выявления проблемных сфер управления налоговыми рисками показатели были объединены в две группы: показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – физических лиц, и показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – юридических лиц.

Отбор показателей для двух категорий налогоплательщиков проведен в соответствии с авторской методикой, данные показатели напрямую связаны с оценкой эффективности снижения налоговых рисков.

По данным Госстатистики была сформирована табл. 2, отражающая значения основных показателей эффективности управления налоговыми рисками. Анализ был ограничен 2017 г., так как в официальных источниках отсутствуют исследуемые данные за 2018 г. Общая картина экономического развития Оренбургской области за наблюдаемый период довольно позитивна, рассмотренные показатели в большинстве своем имеют положительные тенденции.

Что касается индикаторов, характеризующих налоговые риски налогоплательщиков-физических лиц, то особые успехи были достигнуты в сфере преодоления безработицы. Так, за рассматриваемый период уровень безработицы снизился с 7,2 до 4,9, что означает расширение производства и образование новых рабочих мест или выход плательщиков из «тени» – остается только гадать. Тем не менее уровень социальной дифференциации населения все еще неутешительный, увеличивается доля населения с доходами ниже величины прожиточного минимума.

Таблица 2. Частные показатели эффективности снижения налоговых рисков в Оренбургской области за 2014–2017 гг.

Показатели	2014	2015	2016	2017
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – юридических лиц</i>				
Доля продукции высокотехнологичных и наукоемких отраслей в валовом региональном продукте	11,8	11,6	11,5	11,5
Доля инвестиций в основной капитал к ВРП	22,6	21,1	24,1	21,5
Инновационная активность организаций	14,4	15,2	12,7	12,5
ВРП на душу населения, тыс. руб.	356,3	364,8	387,6	Нет данных
Доля убыточных организаций в общей численности организаций	12	13	13	15,2
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – физических лиц</i>				
Доля населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума, %	11,9	13,9	14,7	14,6
Уровень безработицы, %	4,4	4,8	4,9	4,6
Коэффициент Джини	0,398	0,397	0,394	0,401

Что касается успешности развития налогоплательщиков – юридических лиц, то здесь тенденции не так радужны. Доля продукции высокотехнологичных и наукоемких отраслей в валовом региональном продукте умеренно снижается с каждым годом с 11,8% в 2013 г. до 11,5% в 2017 г. Отрицательная тенденция присуща и инновационной активности, однако динамика ее снижения более ускорена, чем у предыдущего показателя.

Для оценки результативности мер по снижению налоговых рисков был введен еще один показатель – доля убыточных организаций в общей численности организаций, который, на наш взгляд, характеризует эффективность борьбы с налоговыми рисками и организаций, и государства. К сожалению, в наблюдаемом периоде значения этого показателя только возрастают. Данные табл. 3 отражают результаты проведенных исследований.

Таблица 3. Балльная оценка эффективности управления налоговыми рисками в Оренбургской области

Показатели	2014	2015	2016	2017
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – юридических лиц</i>				
Доля продукции высокотехнологичных и наукоемких отраслей в валовом региональном продукте	2	2	2	2
Доля инвестиций в основной капитал к ВРП	4	3	4	3
Инновационная активность организаций	2	3	2	2
ВРП на душу населения, тыс. руб.	5	5	5	–
Число убыточных организаций	4	3	3	2
<b>Итого</b>	17	16	16	9
<i>Показатели, характеризующие риски налогоплательщиков – физических лиц</i>				
Доля населения с денежными доходами ниже величины прожиточного минимума, %	4	3	3	3
Уровень безработицы, %	5	4	4	4
Коэффициент Джини	3	3	3	3
<b>Итого</b>	12	10	10	10
Итоговый показатель эффективности	29	26	26	19

Итоговые показатели оценки эффективности управления налоговыми рисками в Оренбургской области свидетельствуют о снижении на протяжении рассматриваемого периода, однако 2017 г. рассчитан без данных ВРП (в связи с этим точный вывод делать преждевременно).

Итак, согласно расчетам, эффективность деятельности налогоплательщиков находится в прямой зависимости от налоговых расходов государства. Это подтверждает приведенную нами позицию о том, что государство, вводя льготы и преференции, управляет не только собственными рисками, но и рисками налогоплательщиков, наделяя их возможностью для дальнейшего развития. Следует также отметить, что позитивные тенденции в деятельности хозяйствующих субъектов положительно сказываются и на доходах трудового населения, что подтверждается приведенными выше данными таблиц. Таким образом, положительный эффект от государственного управления налоговыми рисками заключается в наращивании производства, снижении объемов теневой экономики, создании новых рабочих мест.

Что касается эффективности государственной борьбы со снижением налоговых рисков, то она выражается в приросте налоговых доходов бюджета. Так, к примеру, по данным Оренбургской области в 2014 г. рост налоговых расходов бюджета на 27% спровоцировал увеличение налоговых доходов на 17%, а в 2017 г. снижение налоговых расходов повлекло сокращение темпов прироста налоговых доходов по сравнению с предыдущим 2016 г.

Государство, вводя льготы и преференции, участвует в снижении налоговых рисков. Выявленная прямая зависимость между налоговыми доходами и налоговыми расходами консолидированного бюджета не означает, что для достижения экономического роста и, соответственно, увеличения налогового потенциала нужно безмерно поощрять налогоплательщиков в виде различных послаблений. Налоговые расходы государства должны быть эффективны и для государства, и для налогоплательщиков. В решении этого вопроса очень важно достижение баланса между частными и публичными интересами. Государство, в свою очередь, должно проводить постоянный контроль и мониторинг за правомерностью применения налоговых льгот и послаблений, не допуская злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.

Таким образом, в реализации механизма определения и управления налоговым риском особое внимание необходимо уделять этапам управления налоговыми рисками, используемым подходам при измерении налоговых рисков и методам оценки налогового риска, несомненно учитывая внешние и внутренние факторы, влияющие на принятие управленческих решений.

#### *Литература*

1. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теория и практика управления // Финансы и кредит. 2009. № 2. С. 2–11.

2. *Энциклопедия* теоретических основ налогообложения / [Майбуров И.А. и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. 503 с.
3. *Налоговые льготы*. Теория и практика применения / [Майбуров И.А. и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. 488 с.
4. *Щекин Д.М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права. М. : Статут, 2007. 112 с.
5. *Демчук И.Н.* Налоговый риск: сущность и содержание понятия // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2010. № 1(9). С. 10–15.
6. *Семенова О.С.* О подходах к классификации налоговых рисков // Финансы и кредит. 2011. № 44. С. 71–76.
7. *Савина О.Н.* Мониторинг налоговых рисков государства как механизм повышения эффективности управления налоговой системой // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 1. С. 39–47.
8. *Мигунова М.И., Цыркунова Т.А.* Оценка налоговых рисков. Красноярск, 2005. 72 с.
9. *Родионов И., Кудрявцев Ф.* Управление налоговыми рисками в условиях финансового кризиса // Финансовый директор. 2009. № 5. С. 42–49.
10. *Чельшева Э.А.* Управление налоговыми рисками предприятий // Финансовые исследования. 2011. № 2. С. 130–136.
11. *Тюрина Ю.Г.* Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение // Известия Байкальского государственного университета. 2016. Т. 26, № 6. С. 964–971.

### **Methodological Aspects of Tax Risk Determination and Management**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 163–173.

DOI: 10.17223/19988648/46/11

**Yulia G. Tyurina**, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow, Russian Federation). E-mail: u\_turina@mail.ru

**Keywords:** risk, tax risk, tax risk management.

The activities of any entity in the field of taxation involve risks. To reduce the impact of risks, an effective risk management system is required. Tax risk management in the framework of the study is understood as a process aimed at a consistent determination, assessment (quantitative and qualitative) and development of measures to neutralize, eliminate or reduce tax risks. The methodological approaches to the determination of tax risks and to their effective management are considered. A rating assessment of the effectiveness of tax risk reduction is proposed.

### **References**

1. Goncharenko, L.I. (2009) Nalogovye riski: teoriya i praktika upravleniya [Tax risks: theory and practice of management]. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 2. pp. 2–11.
2. Mayburov, I.A. et al. (2016) *Entsiklopediya teoreticheskikh osnov nalogooblozheniya* [Encyclopedia of the theoretical foundations of taxation]. Moscow: YuNITI-DANA.
3. Mayburov, I.A. et al. (2014) *Nalogovye l'goty. Teoriya i praktika primeneniya* [Tax incentives. Theory and practice of application]. Moscow: YuNITI-DANA.
4. Shchekin, D.M. (2007) *Nalogovye riski i tendentsii razvitiya nalogovogo prava* [Tax risks and trends in the development of tax law]. Moscow: Statut.
5. Demchuk, I.N. (2010) Taxation risk: the essence and content of the term. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 1(9). pp. 10–15. (In Russian).
6. Semenova, O.S. (2011) Approach to classification of tax risks. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 44. pp. 71–76. (In Russian).

7. Savina, O.N. (2014) Monitoring nalogovykh riskov gosudarstva kak mekhanizm povysheniya effektivnosti upravleniya nalogovoy sistemoy [Monitoring tax risks of the state as a mechanism for improving the efficiency of tax system management]. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchet*. 1. pp. 39–47.

8. Migunova, M.I. & Tsyrukunova, T.A. (2005) *Otsenka nalogovykh riskov* [Assessment of tax risks]. Krasnoyarsk: [s.n.].

9. Rodionov, I. & Kudryavtsev, F. (2009) Upravlenie nalogovymi riskami v usloviyakh finansovogo krizisa [Management of tax risks in a financial crisis]. *Finansovyy direktor*. 5. pp. 42–49.

10. Chelysheva, E.A. (2011) Upravlenie nalogovymi riskami predpriyatiy [Management of tax risks of enterprises]. *Finansovye issledovaniya*. 2. pp. 130–136.

11. Tyurina, Yu.G. (2016) Tax risks and factors influencing their occurrence. *Izvestiya Baykal'skogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of Baikal State University*. 26 (6). pp. 964–971. (In Russian).

УДК 336.02

DOI: 10.17223/19988648/46/12

**В.В. Иванов**

## **ИНСТРУМЕНТЫ НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ РЕСУРСОБЕРЕГАЮЩЕЙ МОДЕЛИ РАЗВИТИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ<sup>1</sup>**

*Рассматриваются проблемные аспекты стимулирования инвестиционной активности российских компаний. Показано, что в условиях стагнации национальной экономики применяемые инструменты налогового стимулирования не обеспечивают желаемого роста инвестиций в основные средства предприятий во многих сферах экономической деятельности. При этом наблюдается значительный рост финансовых вложений предприятиями реального сектора экономики на финансовом рынке России. Обосновывается целесообразность смещения акцентов с налогообложения доходов юридических лиц на налогообложение используемых ими ресурсов, а также необходимость создания сбалансированной системы налогообложения предприятий, организаций реального и финансового секторов национальной экономики.*

*Ключевые слова: налоговое стимулирование, инвестиционная активность, экономический рост, налоговые преференции, финансовая помощь.*

### **Введение**

Налоговое стимулирование включает в себя комплекс побуждающих налогоплательщиков к «определенной модели поведения, отвечающей интересам государства» [1, с. 25]. Представляется, что такой моделью для России должна стать инновационная, ресурсосберегающая модель, способная обеспечивать высокие темпы роста производительности труда, и способствовать опережающему развитию отдельных отраслей национальной экономики. Для ее реализации требуется значительный рост инвестиций в реальном секторе экономики.

В существующей модели стимулирования инвестиционной активности предприятий в РФ широко используются налоговые льготы, устанавливаемые как на федеральном, так и на региональном уровне. Мировой опыт свидетельствует о том, что налоговые льготы являются весьма противоречивым инструментом налогового регулирования инвестиционной деятельности. Практика их применения характеризуется высокой степенью неопределенности. Среди негативных последствий, в частности, выделяют:

- снижение нейтральности налоговой системы [2];
- размывание налоговой базы, что ограничивает возможности уменьшения налоговых ставок [3];

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 19-010-00198.

- сложности мониторинга за целевым использованием налоговых льгот [4];
- отход от принятия рыночных решений в сфере инвестиционной деятельности [5];
- порождение разнообразных схем ухода от уплаты налогов [6];
- переложение налогового бремени с одних категорий налогоплательщиков на другие категории [7].

Оценку результативности налогового стимулирования инвестиционной активности организаций предпринимали уже во второй половине XX в. Одними из первых авторов, посвятивших исследование данной проблеме, были Р. Холл и Д. Йоргенсон [8].

Они показали позитивное влияние налоговой политики использования налоговых льгот в 1954–1962 гг. для ускоренного наращивания объемов инвестиций в США. Теоретические исследования в этой области активно развивали и другие авторы ([9–11] и др.).

Анализ фактических результатов использования налоговых льгот привел к неоднозначным выводам. Макроэкономические оценки изменения инвестиционной активности свидетельствовали как о наличии связи с налоговыми изменениями, так и об их отсутствии (см., например [12, 13]).

В последующие десятилетия микроэкономические исследования налогового стимулирования инвестиционной активности организаций активно продолжались (см. в обзоре: [14]).

Аналізу последствий использования различных способов налогового стимулирования вложений в основные фонды было посвящено исследование Е. Орна [15]. Он соотносил льготы, связанные с ускоренной амортизацией основных средств, и снижением ставки налога на прибыль для корпораций в США по отдельным направлениям их деятельности. Им был сделан вывод о том, что оба инструмента стимулирования инвестиционной активности обеспечивают сопоставимую результативность.

В XXI в. анализ инструментов налогового стимулирования дополняется и оценкой их восприятия бизнес-сообществом [16], в том числе с учетом национальных специфик [17] и конкретных экономических условий [18]. В частности, Дж. Джоли [19] с соавт. провели опрос топ-менеджеров компаний в США, имеющих и не имеющих права на использование налоговых льгот, на предмет предпочтительности инструментов стимулирования инвестиционной активности и создания рабочих мест. Большинство руководителей в обеих группах высказали предпочтение снижению ставки налога на прибыль, а не предоставлению налоговых льгот. При этом следует отметить, что лишь треть руководителей компаний, имевших право на инвестиционную налоговую льготу, были о ней осведомлены.

Исследования инвестиционного поведения представителей малого и крупного бизнеса [20, 21] показали различие взглядов на налоговые стимулы повышения инвестиционной активности. Исследовались и отраслевые особенности влияния налоговых льгот на инвестиционную активность компаний [22].

### Факторы, влияющие на инвестиционную деятельность компаний

Проведенные нами исследования влияния налоговых льгот на инвестиционную активность предприятия показали различную направленность использования высвобождающихся средств от предоставления налоговых льгот в зависимости от стадии жизненного цикла организации [23]. Предприятия заинтересованы наращивать инвестиционную активность до тех пор, пока растет фондоотдача. В дальнейшем их интерес состоит в поддержании приемлемого уровня капиталоемкости. Потребности же в соответствующих источниках финансирования инвестиционной активности как для выхода на желаемый уровень капиталоемкости, так и для его поддержания существенно различаются в зависимости не только от общего состояния экономики, так и от стадии жизненного цикла организации.

Таблица 1. Распределение налоговых расходов<sup>1</sup> в разрезе функциональной классификации расходов в 2015–2021 гг., млрд руб.

	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Налоговые расходы федерального бюджета	1903,9	2017,4	2367,0	3094,7	3193,6	3286,4	3361,4
Из них:							
общегосударственные вопросы	11,3	12,1	14,6	15,0	15,4	16,1	17,2
национальная безопасность и правоохранительная деятельность	0,7	1,0	1,0	1,1	1,2	1,3	1,4
национальная экономика	1581,6	1666,2	1969,6	2663,3	2725,1	2783,2	2820,6
образование	54,5	51,6	54,2	50,1	62,5	66,7	72,2
здравоохранение	207,3	231,7	262,5	295,5	311,3	333,1	359,0
социальная политика	37,9	45,8	57,9	62,2	69,0	76,2	80,5
средства массовой информации	7,4	7,8	9,0	10,4	11,2	12,0	12,9

Источник: [24].

Как следует из данных, приведенных в табл. 1, в течение 2019–2021 гг. планируется ежегодный рост налоговых расходов федерального бюджета в объеме порядка 100 млрд руб., подавляющую часть которых составляют налоговые льготы. Основные объемы налоговых льгот предоставляются

<sup>1</sup> Под налоговыми расходами в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и плановый период 2020 и 2021 гг. понимаются выпадающие доходы бюджета, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам, сборам и таможенным платежам, предусмотренными в качестве мер государственной поддержки в соответствии с целями государственных программ и (или) целями социально-экономической политики, не входящими в государственные программы.

предприятиям реального сектора национальной экономики. Ее доля в общем объеме налоговых расходов федерального бюджета в 2015–2018 гг. составляла около 83%.

Рост налоговых льгот и, соответственно, увеличение собственных средств предприятий слабо отражаются на их инвестиционной активности. В 2014–2017 гг. рост инвестиций в основном наблюдался в сфере добычи полезных ископаемых, в сельском хозяйстве (в текущих ценах рост составил соответственно 45,8 и 31,4%). Рост же инвестиций в целом по обрабатывающим производствам, в организациях социальной сферы в указанный выше период не превышал уровня инфляции либо сокращался. Объемы инвестиций в сфере «обрабатывающие производства» за указанный период выросли в текущих ценах на 15,1%, а в производстве машин и оборудования инвестиции сократились с 61,7 до 47,6 млрд руб. Рост инвестиций наблюдался преимущественно в отраслях с высоким уровнем рентабельности (табл. 2).

Приведенная статистика вызывает сомнения в эффективности налоговой льготы как инструмента стимулирования инвестиционной активности предприятий.

*Таблица 2. Состав и структура инвестиций в основной капитал организаций и финансовые вложения, не относящиеся к субъектам малого предпринимательства*

	Инвестиции в основные средства, млрд руб.		Финансовые вложения, млрд руб.		Рентабельность проданных товаров / рентабельность активов, %	
	2014 г.	2017 г.	2014 г.	2017 г.	2014 г.	2018 г.
Всего	9 852,9	12 256,3	78 604,4	165 669,2	8,6/3,9	8,1/6,4
Сельское хозяйство	304,3	400,0	374,1	815,3	18,4/5,7	16,8/6,8
<i>В % к итогу</i>	<i>3,1</i>	<i>3,3</i>	<i>0,5</i>	<i>0,5</i>		
Добыча полезных ископаемых	2 013,9	2 936,7	5 965,8	13 094,9	22,2/14,6	27,2/10,0
<i>В % к итогу</i>	<i>20,4</i>	<i>24,0</i>	<i>7,6</i>	<i>7,9</i>		
Из них:						
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	1 841,2	1 986,9	4 826,1	6 726,4	20,7/15,6	23,8/8,1
<i>в % к итогу</i>	<i>18,7</i>	<i>16,2</i>	<i>6,1</i>	<i>4,0</i>		
Обрабатывающие производства	1 748,8	2 014,7	14 466,4	22 632,0	10,7/2,3	10,5/6,6
<i>в % к итогу</i>	<i>17,7</i>	<i>16,4</i>	<i>18,4</i>	<i>13,7</i>		
Из них:						
– производство машин и оборудования	61,7	44,5	330,1	485,0	6,8/1,3	7,4/5,2
<i>в % к итогу</i>	<i>0,6</i>	<i>0,4</i>	<i>0,4</i>	<i>0,3</i>		

	Инвестиции в основные средства, млрд руб.		Финансовые вложения, млрд руб.		Рентабельность проданных товаров / рентабельность активов, %	
химическое производство	228,3	396,1	1 177,5	1 235,3	22,4/0,6	24,5/13,8
<i>в % к итогу</i>	<i>2,3</i>	<i>3,2</i>	<i>1,5</i>	<i>0,75</i>		
– металлургическое производство	201,2	329,1	1 970,0	4 244,3	18,7/4,8	22,1/14,9
<i>в % к итогу</i>	<i>2,0</i>	<i>2,7</i>	<i>2,5</i>	<i>2,6</i>		

Источник: рассчитано автором по: [25; 26, с. 91–93, 97, 99; 27, с. 34–37, 40].

Как явствует из данных, приведенных в табл. 3, объемы инвестиций в корпоративном секторе экономики России на протяжении 2014–2017 гг. не превышали сумм начисленной амортизации. Наибольшие объемы финансовых вложений предприятиями корпоративного сектора осуществлялись на финансовом рынке. Если инвестиции в основные средства в корпоративном секторе в 2017 г. составили 12 026 млрд руб., в том числе за счет собственных средств – 6 268 млрд руб., то финансовые вложения на финансовом рынке составили 165,7 трлн руб., из них 18,6 трлн руб. – долгосрочные вложения. Это означает, что значительная часть прибыли компаний корпоративного сектора национальной экономики использовалась не на инвестиции в свои основные фонды, а была направлена на финансовый рынок. Причем свободный остаток чистой прибыли после выплаты дивидендов составил в 2017 г. 6,4 трлн руб., что превышает объемы инвестиций в корпоративном секторе, осуществленные за счет собственных средств, которые составили 6 268 млрд руб. (указанные данные приведены в табл. 3).

Таблица 3. Основные показатели финансовой, инвестиционной деятельности в России в 2005–2017 гг.

Показатели	2005 г.	2010 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
ВВП в текущих ценах, трлн. руб.	24,6	46,3	71,4	83,2	86,0	92,1
Прирост ВВП в постоянных ценах к предыдущему году, %	6,4	4,5	1,7	–2,8	–0,2	1,5
Доля всех инвестиций в ВВП, %	16,7	19,7	18,9	16,7	17,0	17,3
Доля инвестиций корпоративного сектора в ВВП, %	13,4	14,3	14,4	12,6	13,1	13,1
Инвестиции, все, млрд руб.	3611	9152	13903	13897	14640	15967
Рост инвестиций в постоянных ценах, %	3,7	6,3	–1,5	–10,1	–0,6	–4,0
Инвестиции в корпоративном секторе, млрд руб.	2893	6625	10377	10496	11267	12026

Показатели	2005 г.	2010 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Инвестиции в корпоративном секторе за счет собственных средств, млрд руб.	1287	2715	4742	5271	5738	6268
Инвестиции в малых предприятиях, млрд руб.	718	2527	3181	3401	3373	3941
Доля собственных средств в инвестициях корпоративного сектора, %	44,5	41,0	45,7	50,2	50,9	52,1
Сумма начисленной амортизации в корпоративном секторе, млрд руб.	1043	2669	4752	5298	5824	6350
Доля амортизации в объеме собственных инвестиций, %	81,0	98,2	100,2	100,5	101,5	101,3
Прибыль до налогообложения, млрд руб.	3226	6331	4347	7503	12801	10321
Чистая прибыль после налога по ставке 20%, млрд руб.	2580	5064	3478	6002	10241	8256
Сумма выплаченных дивидендов, млрд руб.	223	1046	2602	3262	3841	–
Свободный остаток чистой прибыли, млрд руб.	2357	4018	876	2740	6400	–
Финансовые вложения корпоративного сектора на финансовом рынке, трлн руб.	9,2	41,3	78,6	127,1	136,7	165,7
В т. ч. долгосрочные вложения, трлн руб.	1,8	5,0	9,8	13,8	15,5	18,6
Краткосрочные финансовые вложения корпоративного сектора, трлн руб.	7,4	36,4	68,8	113,3	121,2	147,1

Источник: составлено автором по [28].

Представленные сведения свидетельствуют о наличии значительных резервов увеличения инвестиций в основные фонды корпоративного сектора национальной экономики, учитывая существенные объемы свободных средств, которыми располагает корпоративный сектор, в том числе и на предприятиях обрабатывающих производств. С 2014 по 2017 г. объемы финансовых вложений предприятий этой сферы на фондовом рынке увеличились с 14 466,4 до 22 632,0 млрд руб., т.е. выросли на 56,4% (см. табл. 2).

Сложившаяся ситуация с использованием свободных финансовых ресурсов в корпоративном секторе национальной экономики обусловлена многими факторами, среди которых приоритетное место, на наш взгляд,

занимает доходность вложений. Рентабельность проданных товаров (работ, услуг) с 2014 по 2018 г. весьма дифференцирована по отдельным видам экономической деятельности. Если в топливно-энергетическом комплексе в 2018 г. она составляла 23,8%, то в сфере производства машин и оборудования – 7,4% (см. табл. 2).

Рентабельность же проданных товаров в целом по предприятиям обрабатывающих производств существенно ниже доходности вложений на Московской межбанковской валютной бирже (ММВБ), которая в среднем за 2003–2016 гг. составила 17,4% [29].

Высокие темпы роста инвестиций в сфере добычи полезных ископаемых сопровождаются и ростом рентабельности проданных товаров (с 22,2% в 2014 г. они выросли до 27,2% в 2018 г.). Однако следует отметить и другую особенность роста инвестиций в этой сфере. Она связана с тем, что рентабельность активов снизилась с 14,6% в 2014 г. до 10,0% в 2018 г. Это может являться свидетельством необходимости изменения состава и структуры основных средств в этой сфере. В противном случае темпы роста инвестиций будут уменьшаться ввиду падения фондоотдачи. О наличии такой тенденции косвенно свидетельствует и значительный рост финансовых вложений, который за указанный выше период составил 19% и привел к росту доли финансовых вложений данного сектора национальной экономики в их общем объеме с 7,6 до 7,9% (табл. 2).

Если рассматривать рентабельность проданных товаров в целом по российской экономике, то за период с 2014 по 2018 г. она сократилась с 8,6 до 8,1% соответственно. Это означает, что финансовая привлекательность вложений в значительную часть предприятий реального сектора экономики крайне низка (она мало отличается от размера ключевой ставки, установленной ЦБ РФ в 2018 г.). В сложившейся ситуации увеличение финансовых вложений предприятиями корпоративного сектора на фондовом рынке РФ вполне закономерно, так как финансовые ресурсы бизнеса перемещаются в те сферы, в которых они могут принести большую доходность.

Одним из приоритетных направлений повышения инвестиционно-инновационной активности предприятий в литературе часто рассматривается снижение налоговой нагрузки на бизнес (см., например, [30]). Следует отметить, что налоговая нагрузка на бизнес в РФ сопоставима с налоговой нагрузкой многих развитых стран. Так, например, по расчетам Всемирного Банка в 2014 г. уровень налоговой нагрузки на бизнес в РФ составлял 47,5% от ВВП, в ФРГ – 48,9%, во Франции – 62,6%, в США – 43,8% [31].

По информации министра финансов РФ А. Силуанова, представленной на Гайдаровском форуме в 2018 г., налоговая нагрузка в течение 2007–2017 гг. существенно варьировалась. Если в 2007 г. она составляла 36,5% ВВП, в 2009 г. – 30,9%, в 2014 г. – 34,7%, то в 2017 г. она снизилась до 30,8% ВВП [32].

Столь существенные расхождения в оценках налоговой нагрузки на бизнес связаны с различием подходов к ее расчету, в частности, налоговая нагрузка Минфина РФ определяется как отношение общих налоговых дохо-

дов госбюджета в процентах к ВВП. При этом неналоговые платежи (обязательства), например, таможенная пошлина, в расчетах не учитываются.

При анализе влияния налоговой нагрузки на бизнес важно учитывать ее дифференциацию по видам экономической деятельности. В табл. 4 приведены сведения о среднеотраслевой налоговой нагрузке и нагрузке по страховым взносам по отдельным видам деятельности.

Таблица 4. Среднеотраслевая налоговая нагрузка<sup>1</sup> по видам деятельности в 2018 г.

Виды деятельности по ОКВЭД2	Налоговая нагрузка, %	Нагрузка по страховым взносам, %	Суммарное налоговое бремя, %
Всего	10,8	3,6	14,4
Сельское хозяйство	3,5	5,4	8,9
Добыча полезных ископаемых	36,7	1,8	38,5
Из них:			
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	45,4	1,0	46,4
Обрабатывающие производства	8,2	2,2	10,4
Из них:			
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий (кроме машин и оборудования)	4,4	2,4	6,8
Производство машин и оборудования	8,8	3,9	12,7
Производство химических веществ и химических продуктов	1,9	2,4	4,3

Источник: рассчитано по [33].

Наибольшая среднеотраслевая налоговая нагрузка с учетом нагрузки по страховым взносам в 2018 г. наблюдалась в сфере добычи полезных ископаемых – 38,5%. При этом налоговое бремя в сфере добычи топливно-энергетических полезных ископаемых составило 46,4%, а рентабельность проданных товаров в 2018 г. была 23,8% (табл. 2). Налоговое же бремя в сфере производства машин и оборудования равнялось 12,7%, а в целом в сфере обрабатывающих производств – 10,4% (см. табл. 4), т.е. в 3 раза меньше, чем в сфере добычи полезных ископаемых. При этом и рентабельность в этой сфере была также ниже, чем в сфере добычи полезных ископаемых.

Приведенные данные свидетельствуют о том, что среди факторов, влияющих на показатели рентабельности, налоговое бремя не является определяющим. Даже при весьма низком уровне налогового бремени в сфере

<sup>1</sup> По Методике Федеральной налоговой службы (Письмо ФНС от 29.06.2018 № БА-4-1/12589) среднеотраслевая налоговая нагрузка рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов в бюджеты разных уровней, включая НДФЛ, к суммарной выручке по данным бухгалтерского учета организаций, отнесенных к конкретному виду деятельности, за конкретный год в процентах.

обрабатывающих производств имеет место низкая рентабельность проданных товаров (работ, услуг) и практически отсутствует рост инвестиций в основные фонды при значительных объемах финансовых вложений в инструменты финансового рынка страны. Отдельного рассмотрения требует нагрузка по страховым взносам, которые работодатели перечисляют во внебюджетные фонды. Для многих видов деятельности эта нагрузка является весьма существенной. В частности, в сфере производства машин и оборудования она составляла в 2018 г. 44,3% от собственной налоговой нагрузки. Высокие ставки страховых взносов во внебюджетные фонды в размере 30% от фонда оплаты труда, по мнению министра финансов РФ А. Силуанова, являются одной из основных причин наличия масштабного «теневого» сектора в российской экономике [34].

По оценке Центра социально-политического мониторинга РАНХиГС, в «теневом» рынке труда в 2017 г. находилось около 33 млн чел., что составило 44,8% всех занятых. К этой категории отнесены лица, которые получали заработную плату в «конвертах», а также лица, которые имели «неоформленные» работы [34].

На наш взгляд, снижение ставок страховых взносов во внебюджетные фонды необходимо осуществить как можно быстрее, ориентируясь при этом на средние ставки по странам, входящим в ОЭСР. Однако это вряд ли позволит кардинально решить в Российской Федерации проблему снижения уровня теневой экономики до средних показателей теневой экономики в странах ОЭСР. Наряду со снижением ставок страховых взносов важно создать условия, при которых «обналичка» финансовых ресурсов предприятий будет им экономически невыгодной.

По нашему мнению, было бы целесообразным заменить налог на прибыль налогом на расходы по обычным видам деятельности (расходы, включаемые в себестоимость произведенной продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие расходы) и прочие расходы, учитываемые при исчислении прибыли, за исключением расходов на оплату труда, налогов, страховых взносов и иных платежей в бюджеты, начисленной амортизации, включаемых в себестоимость продукции. Ставки предлагаемого налога должны быть дифференцированы в зависимости от видов деятельности в соответствии с ОКВЭД2.

Опыт Эстонии, исключившей налог на прибыль из налоговой системы страны, показал, что после его отмены количество убыточных предприятий в стране значительно сократилось [35] ввиду снижения заинтересованности бизнеса в манипулировании расчетами прибыли. Вопросы корректности исчисления прибыли в этом случае переходят прежде всего в сферу интересов собственников организаций.

Уменьшение ставок по страховым взносам во внебюджетные фонды потребует поиска дополнительных источников пополнения бюджетов внебюджетных фондов. При этом важно, чтобы инструменты пополнения данных бюджетов не препятствовали решению задач восстановления экономического роста в стране.

Увеличение с 2019 г. ставки НДС с 18 до 20%, повышение акцизов на дизельное топливо и бензин, «фискальные маневры» со снижением таможенных пошлин при одновременном повышении ставок налога на добычу полезных ископаемых, по оценкам ЦБ РФ и Счетной палаты РФ, в совокупности приведут в 2019 г. к росту цен и уровню инфляции до 5–5,5% [24], что вряд ли желаемый рост ВВП. Принятые правительством РФ новации в налоговой сфере окажутся наиболее чувствительными для домашних хозяйств с низкими доходами.

Налоговые новации в РФ в основном обходят стороной финансово состоятельные домашние хозяйства россиян. Это относится не только к налогу на доходы физических лиц, но и, в частности, к налогу на наследство и дарение<sup>1</sup>, который был отменен в 2006 г. в части имущества, переходящего в порядке наследования, и с отдельными ограничениями в отношении дарения. Указанный налог применяется в большинстве развитых стран мира. Налоговые ставки существенно различаются между странами в зависимости от родства с наследодателем. Например, во Франции ставки налога находятся в диапазоне от 5 до 60%, в Германии – от 7 до 50%, в Италии – от 4 до 8% [36]. Возвращение налога на наследство и дарение в налоговую систему РФ позволит не только пополнить доходы государственных и муниципальных бюджетов, но и будет способствовать соблюдению принципа справедливости в налогообложении доходов физических лиц [37].

В привилегированном положении находятся в Российской Федерации и лица, осуществляющие отдельные операции с ценными бумагами. В Налоговом кодексе РФ предусмотрено освобождение от налогообложения доходов, полученных организациями, физическими лицами от продажи отдельных категорий акций, долей участия в уставных капиталах организаций. В целях стимулирования долгосрочных инвестиций Федеральным законом от 28.12.2010 г. № 395-ФЗ установлены условия для получения освобождения. Акции (доли) должны:

- быть акциями (долями) российских организаций;
- непрерывно в течение более пяти лет находиться в собственности налогоплательщика.

Федеральным законом от 29.12.2015 г. № 396-ФЗ с 1 января 2016 г. упрощены условия для освобождения от налогообложения доходов, полученных от продажи (погашения) обращающихся акций, а также облигаций, инвестиционных паев российских организаций, относящихся к инновационному сектору экономики. Вопрос результативности освобождения от налогообложения подобных доходов с точки зрения достижения поставленных целей является неоднозначным. По нашему мнению, вопросы налогообложения операций с финансовыми инструментами необходимо с теоретического обсуждения переводить в практическую плоскость.

---

<sup>1</sup> В Российской Федерации до 2006 г. он назывался налогом с имущества, переходящего в собственность физических лиц в порядке наследования или дарения.

## Выводы

Российская политика налогового стимулирования инвестиционной активности предприятий и организаций связана, прежде всего, с применением налоговых льгот, иных преференций по налогам, сборам, таможенным платежам; прямой финансовой поддержкой развития отдельных отраслей и сфер деятельности, например поддержкой сельского хозяйства, содействием ипотечному кредитованию. Возникающие же при этом бюджетные дефициты Министерство финансов РФ старается ликвидировать путем наращивания доходной части бюджетов, увеличивая налоговое бремя на бизнес и физических лиц. Это ведет к росту инфляции, которую Банк России пытается решить путем увеличения ключевой ставки, сдерживания роста денежной массы, делая тем самым кредит малодоступным для подавляющей части российского бизнеса. Такая политика не соответствует восстановлению экономического роста в стране, росту инвестиционной активности предприятий.

Новизна результатов проведенного исследования состоит в развитии методологии налогообложения применительно к современной модели функционирования национальной экономики в направлении смещения акцентов на налогообложение ресурсов в целях стимулирования инвестиционной активности предприятий.

Поиск конкретных механизмов налогообложения операций с финансовыми инструментами на финансовом рынке РФ является важнейшей предпосылкой дальнейших исследований с целью создания сбалансированной системы налогообложения реального и финансового секторов национальной экономики.

## Литература

1. *Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит»* / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
2. *Майбуров И.А.* Проблема идентификации и оценки налоговых расходов: методологический подход к решению // Проблемы экономики (Харьков). 2012. № 4. С. 187–193.
3. *Joe Minarik.* Tax Expenditures in OECD Counties. OECD, 2009. P. 13. URL: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/42976288.pdf/> (access date: 08.02.2019).
4. *Klemm A.* Causes, Benefits and Risks of Business Tax Incentives. IMF WP/09/21. Washington, D.C. : International Monetary Fund, 2009.
5. *Holland D., Vann R.J.* Income Tax Incentives for Investment // Tax Law and Drafting. 1998. Vol. 2 (Washington: IMF). P. 986–1020.
6. *Easson A., Zolt E.* Tax Incentives. The World Bank Institute, 2002.
7. *Малинина Т.А.* Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика. М. : Ин-т Гайдара, 2010. 212 с.
8. *Hall R., Jorgenson D.* Tax Policy and Investment Behavior // The American Economic Review. 1967. Vol. 57, № 3. P. 391–414.
9. *Tobin J.* A General Equilibrium Approach to Monetary Theory // Journal of Money, Credit, and Banking. 1969. Vol. 1 (1). P. 15–29.
10. *Eisner R.* Tax Policy and Investment Behavior: Further Comment // The American Economic Review. 1970. Vol. 60, № 4. P. 746–752.

11. *Hayashi F.* Tobin's Marginal  $q$  and Average  $q$ : A Neoclassical Interpretation // *Econometrica*. 1982. Vol. 50 (1). P. 213–224.

12. *Djankov S., Ganser T., McLiesh C., Ramalho R. Shleifer A.* The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship // *American Economic Journal: Macroeconomics*. 2010. Vol. 2 (3). P. 31–64.

13. *Hassett K., Newmark K.* Taxation and Business Behavior: a Review of the Recent Literature // *Diamond J., Zodrow G.* Fundamental Tax Reform: Issues, Choices and Implications. Cambridge : MIT Press, 2008. P. 191–214.

14. *Hanlon M., Heitzman Sh.* A Review of Tax Research // *Journal of Accounting and Economics*. 2010. № 50. P. 127–178.

15. *Ohrn E.* The Effect of Corporate Taxation on Investment and Financial Policy: Evidence from the DPAD // *American Economic Journal: Economic Policy*. 2018. Vol. 10 (2). P. 272–301.

16. *Львова Н.А., Покровская Н.В., Иванов В.В.* Социально-ориентированное налогообложение и его восприятие (на материалах опроса будущих экономистов) // *Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз*. 2017. Т. 10, № 4. С. 196–211.

17. *Львова Н.А., Покровская Н.В., Воронова Н.С.* Концепция финансовых парадоксов: предпосылки становления и траектории развития // *ЭКО*. 2017. № 6. С. 164–177.

18. *Покровская Н.В.* Влияние кризиса на налоговые условия заемного финансирования российских компаний // *Экономика и экологический менеджмент*. 2015. № 4. С. 70–76.

19. *Jolley J., Lancaster M., Gao J.* Tax Incentives and Business Climate: Executive Perceptions From Incented and Nonincented Firms // *Economic Development Quarterly*. 2015. Vol. 29 (2). P. 180–186.

20. *Zwick E., Mahon J.* Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior // *American Economic Review*. 2017. Vol. 107 (1). P. 217–248.

21. *Mayoral J., Segura A.* Taxes as Determinants of Corporate Investment: Empirical Evidence in Spanish Private Firms // *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*. 2017. Vol. 20, № 2. P. 195–209.

22. *Auerbach A., Hines Jr.* Investment Tax Incentives and Frequent Tax Reforms // *The American Economic Review*. 1988. Vol. 78, № 2. P. 211–216.

23. *Ivanov V. V., Lvova N.A., Pokrovskaia N.V., Naumenkova S.V.* Determinants of Tax Incentives for Investment Activity of Enterprises // *Journal of Tax Reform*. 2018. Vol. 4, № 2. P. 125–141.

24. *Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов.* URL: [https://www.minfin.ru/ru/statistics/docs/budpol\\_taxpol/](https://www.minfin.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol/) (дата обращения: 08.02.2019).

25. *Официальный сайт Федеральной налоговой службы России.* URL: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) (дата обращения: 08.02.2019).

26. *Федеральная служба государственной статистики* // *Статистическое обозрение*. 2015. № 1 (92).

27. *Федеральная служба государственной статистики* // *Статистическое обозрение*. 2018. № 2 (101).

28. *Соколов М.М.* О причинах стагнации темпов роста экономики в России и необходимости перестройки налогообложения в стране на стимулирование бизнеса к инвестиционной деятельности и методы ее осуществления. URL: [https://inecon.org/docs/2018/Sokolov\\_Ekonomist\\_2018\\_8.pdf](https://inecon.org/docs/2018/Sokolov_Ekonomist_2018_8.pdf) (дата обращения: 10.02.2019).

29. *Мартынов А.* Полная доходность российского рынка акций с учетом дивидендов. 12.01.2017. URL: <https://www.activeinvestor.pro> (дата обращения: 10.02.2019).

30. *Соколов М.М.* Об уровне налоговой нагрузки в экономике России и о возможностях по ее снижению без сокращения налоговых поступлений // *Экономика в промышленности*. 2018. Т. 11, № 1. С. 52–62.

31. *Paying Taxes*. Data explorer. PWC. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html> (дата обращения: 08.02.2019).

32. *Много ли в мире стран, где налоговая нагрузка выше, чем в России?* URL: <https://www.factograph.info/a/28981246.html> (access date: 08.02.2019).

33. *Информационный портал Главбух*. URL: [www.glavbukh.ru](http://www.glavbukh.ru) (дата обращения: 08.02.2019).

34. *Кудрин видит риски падения реальных доходов населения*. URL: <http://tass.ru/ekonomika/5770366> (дата обращения: 08.02.2019).

35. *Кривоблоцкий Д.* Эстония и ее налоговая система. URL: <https://www.impex.academy/nalogovaya-sistema-estonii/> (дата обращения: 08.02.2019).

36. *Forbs*: Дети олигархов получают \$ 211 млрд от предприятий СССР. URL: [https://sobityadnya.ru/blog/43634359732/privatizatsiya-glazami-Forbs:-Deti-oligarhov-poluchat-\\$-211-mlrd?tmd=1](https://sobityadnya.ru/blog/43634359732/privatizatsiya-glazami-Forbs:-Deti-oligarhov-poluchat-$-211-mlrd?tmd=1) (дата обращения: 08.02.2019).

37. *Пансков В.Г.* Налог на наследуемое имущество и проблемы справедливости // *Финансы*. 2018. № 12. С. 32–37.

### **Tax Incentives Instruments of a Resource-Saving Model of the National Economy**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 174–188.

DOI: 10.17223/19988648/46/12

**Viktor V. Ivanov**, Saint Petersburg State University (Saint Petersburg, Russian Federation).

E-mail: [viktor.ivanov@spbu.ru](mailto:viktor.ivanov@spbu.ru)

**Keywords:** tax incentives, investment activity, economic growth, tax preferences, financial aid.

The article addresses problem aspects of stimulating Russian companies' investment activity. It is shown that the applied instruments of tax incentives do not provide the desired growth of investments in fixed assets in many spheres of economic activity while the national economy is in stagnation. Alongside with this, we can watch a considerable increase in financial investments on the Russian securities market provided by non-financial companies. The author proves the advisability of switching the accents from taxation of legal entities' income to taxation of resources they use as well as of establishing a balanced system of non-financial and financial companies' taxation.

### **References**

1. Mayburov, I.A. et al. (2014) *Nalogovye l'goty. Teoriya i praktika primeneniya* [Tax incentives. Theory and practice of application]. Moscow: YuNITI-DANA.

2. Mayburov, I.A. (2012) The Problem of Tax Expenditures Identification and Evaluation: Methodological Approach. *Problemy ekonomiki* (Kharkov). 4. pp. 187–193. (In Russian).

3. Minarik, J. (2009) *Tax Expenditures in OECD Counties*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/governance/budgeting/42976288.pdf/>. (Accessed: 08.02.2019).

4. Klemm, A. (2009) *Causes, Benefits and Risks of Business Tax Incentives*. IMF WP/09/21. Washington, D.C.: International Monetary Fund.

5. Holland, D. & Vann, R.J. (1998) Income Tax Incentives for Investment. *Tax Law and Drafting*. 2 (Washington: IMF). pp. 986–1020.

6. Easson, A. & Zolt, E. (2002) *Tax Incentives*. The World Bank Institute.

7. Malinina, T.A. (2010) *Otsenka nalogovykh l'got i osvobozhdeniy: zarubezhnyy opyt i rossiyskaya praktika* [Assessment of tax benefits and exemptions: foreign experience and Russian practice]. Moscow: In-t Gaydara.

8. Hall, R. & Jorgenson, D. (1967) Tax Policy and Investment Behavior. *The American Economic Review*. 57 (3). pp. 391–414.

9. Tobin, J. (1969) A General Equilibrium Approach to Monetary Theory. *Journal of Money, Credit, and Banking*. 1 (1). pp. 15–29.

10. Eisner, R. (1970) Tax Policy and Investment Behavior: Further Comment. *The American Economic Review*. 60 (4). pp. 746–752.
11. Hayashi, F. (1982) Tobin's Marginal q and Average q: A Neoclassical Interpretation. *Econometrica*. 50 (1). pp. 213–224.
12. Djankov, S. et al. (2010) The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*. 2 (3). pp. 31–64.
13. Hassett, K. & Newmark, K. (2008) Taxation and Business Behavior: a Review of the Recent Literature. In: Diamond, J. & Zodrow, G. (eds) *Fundamental Tax Reform: Issues, Choices and Implications*. Cambridge: MIT Press.
14. Hanlon, M. & Heitzman, Sh. (2010) A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*. 50. pp. 127–178.
15. Ohrn, E. (2018) The Effect of Corporate Taxation on Investment and Financial Policy: Evidence from the DPAD. *American Economic Journal: Economic Policy*. 10 (2). pp. 272–301.
16. L'vova, N.A., Pokrovskaya, N.V. & Ivanov V.V. (2017) Socially oriented taxation and how it is perceived (case study of a survey of economists-to-be). *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz – Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*. 10 (4). pp. 196–211. (In Russian). DOI: 10.15838/esc/2017.4.52.11
17. L'vova, N.A., Pokrovskaya, N.V. & Voronova, N.S. (2017) Kontseptsiya finansovykh paradoksov: predposylki stanovleniya i traektorii razvitiya [The concept of financial paradoxes: prerequisites for the formation and development trajectory]. *EKO – ECO*. 6. pp. 164–177. DOI: 10.30680/ECO0131-7652-2017-6-164-177
18. Pokrovskaya, N.V. (2015) Impact of crisis for tax conditions in Russian companies' debt financing. *Ekonomika i ekologicheskiy menedzhment – Economics and Environmental Management*. 4. pp. 70–76. (In Russian).
19. Jolley, J., Lancaster, M. & Gao, J. (2015) Tax Incentives and Business Climate: Executive Perceptions From Incented and Nonincented Firms. *Economic Development Quarterly*. 29 (2). pp. 180–186.
20. Zwick, E. & Mahon, J. (2017) Tax Policy and Heterogeneous Investment Behavior. *American Economic Review*. 107 (1). pp. 217–248.
21. Mayoral, J. & Segura, A. (2017) Taxes as Determinants of Corporate Investment: Empirical Evidence in Spanish Private Firms. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*. 20 (2). pp. 195–209.
22. Auerbach, A. & Hines, Jr. (1988) Investment Tax Incentives and Frequent Tax Reforms. *The American Economic Review*. 78 (2). PP. 211–216.
23. Ivanov, V.V., Lvova, N.A., Pokrovskaya, N.V. & Naumenkova, S.V. (2018) Determinants of Tax Incentives for Investment Activity of Enterprises. *Journal of Tax Reform*. 4 (2). pp. 125–141.
24. Ministry of Finance of the Russian Federation. (2018) *The main directions of the budget, tax and customs tariff policy for 2019 and the planning period of 2020 and 2021*. [Online] Available from: [https://www.minfin.ru/ru/statistics/docs/budpol\\_taxpol/](https://www.minfin.ru/ru/statistics/docs/budpol_taxpol/). (Accessed: 08.02.2019).
25. *The official website of the Federal Tax Service of Russia*. [Online] Available from: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). (Accessed: 08.02.2019). (In Russian).
26. *Statisticheskoe obozrenie*. (2015) 1 (92).
27. *Statisticheskoe obozrenie*. (2018) 2 (101).
28. Sokolov, M.M. (2018) *O prichinakh stagnatsii tempov rosta ekonomiki v Rossii i neobkhodimosti perestroyki nalogooblozheniya v strane na stimulirovanie biznesa k investitsionnoy deyatel'nosti i metody ee osushchestvleniya* [On the reasons for the stagnation of the economic growth in Russia, on the need for taxation adjustment in the country to stimulate business to invest and methods of its implementation]. [Online] Available from: [https://inecon.org/docs/2018/Sokolov\\_Ekonomist\\_2018\\_8.pdf](https://inecon.org/docs/2018/Sokolov_Ekonomist_2018_8.pdf). (Accessed: 10.02.2019).

29. Martynov, A. (2017) *Polnaya dokhodnost' rossiyskogo rynka aktsiy s uchetom dividendov* [Full return on the Russian stock market, taking into account dividends]. [Online] Available from: <https://www.activeinvestor.pro>. (Accessed: 10.02.2019).

30. Sokolov, M.M. (2018) On the level of the tax burden in the Russian economy and the possibilities to reduce it without reducing tax revenues. *Ekonomika v promyshlennosti – Economy in the Industry*. 11 (1). pp. 52–62. (In Russian). DOI: 10.17073/2072-1633-2018-1-052-062

31. PWC. (2019) *Paying Taxes. Data explorer*. [Online] Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html>. (Accessed: 08.02.2019).

32. Factograph. (2018) *Mnogo li v mire stran, gde nalogovaya nagruzka vyshe, chem v Rossii?* [Are there many countries in the world where the tax burden is higher than in Russia?]. [Online] Available from: <https://www.factograph.info/a/28981246.html>. (Accessed: 08.02.2019).

33. *Glavbukh Information Portal*. [Online] Available from: [www.glavbukh.ru](http://www.glavbukh.ru). (Accessed: 08.02.2019). (In Russian).

34. TASS. (2018) *Kudrin vidit riski padeniya real'nykh dokhodov naseleniya* [Kudrin sees the risks of falling of real incomes of the population]. [Online] Available from: <http://tass.ru/ekonomika/5770366>. (Accessed: 08.02.2019).

35. Krivoblotskiy, D. (n.d.) *Estoniya i ee nalogovaya sistema* [Estonia and its tax system]. [Online] Available from: <https://www.impex.academy/nalogovaya-sistema-estonii/>. (Accessed: 08.02.2019).

36. Sobityadnya.ru. (2018) *Forbs: Deti oligarkhov poluchat \$ 211 mlrd ot predpriyatij SSSR* [Forbes: Children of oligarchs will receive \$ 211 billion from enterprises of the USSR]. [Online] Available from: [https://sobityadnya.ru/blog/43634359732/privatizatsiya-glazami-Forbs:-Deti-oligarhov-poluchat-\\$-211-mlrd?tmd=1](https://sobityadnya.ru/blog/43634359732/privatizatsiya-glazami-Forbs:-Deti-oligarhov-poluchat-$-211-mlrd?tmd=1). (Accessed: 08.02.2019).

37. Panskov, V.G. (2018) *Nalog na nasleduemoe imushchestvo i problemy spravedlivosti* [Inherited property tax and equity issues]. *Finansy – Finance*. 12. pp. 32–37.

УДК 336.221.264

DOI: 10.17223/19988648/46/13

**М.О. Какаулина**

## **ОЦЕНКА И АНАЛИЗ ФИСКАЛЬНОЙ НАГРУЗКИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ОТРАСЛЕВОЙ АСПЕКТ**

*Статья посвящена проблеме дифференциации уровня фискальной нагрузки по видам экономической деятельности. Цель исследования – разработка предложений по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС в процессе администрирования, на основе построения матрицы распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности. Методы исследования – метод систематизации, метод сравнительного анализа, метод расхождений, расчетно-конструктивный метод, динамический метод, системно-структурный метод, метод группировки, эмпирическое обобщение, конкретизация, а также косвенные методы, основанные на экономических индикаторах ФНС России, Банка России, Росстата и Национального союза страховщиков ответственности. Результаты исследования представлены в виде количественных значений среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, рекомендуемых для использования ФНС в процессе выбора объектов для проведения выездной налоговой проверки.*

*Ключевые слова: фискальная нагрузка, налоговая квота, предельная эффективная налоговая ставка, день налоговой свободы, индекс налогового бремени, отрасли экономики, чистая добавленная стоимость, выездная налоговая проверка.*

Одним из важнейших индикаторов налоговой системы на мировом уровне выступает показатель фискальной нагрузки, подлежащий ежегодной оценке и корректировке. Фискальная нагрузка повсеместно используется в качестве своеобразного рычага управления бюджетными доходами. Как известно, слишком высокая фискальная нагрузка отрицательно сказывается на деловой активности и вынуждает налогоплательщиков искать способы уклонения от уплаты налогов. Об опасности чрезмерного повышения налогового бремени писал еще А. Смит в XVIII в., отмечая, что чрезмерное налоговое бремя может «уменьшать или даже уничтожать фонды, которые дали бы им (людям) возможность с большей легкостью делать эти платежи (налоги)».

В связи с этим реформирование налоговых систем большинства государств в настоящее время осуществляется по двум основным направлениям – снижению фискальной нагрузки и упрощению уплаты налогов.

Одним из наиболее дискуссионных в научных кругах является вопрос о дифференциации уровня фискальной нагрузки в разрезе видов экономической деятельности. Повышенный интерес к расчету фискальной нагрузки на отдельные отрасли экономики предопределила так называемая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная приказом ФНС России от 30.05.07 № ММ-3-06/333, которая позволяет

установить риск попадания под выездную налоговую проверку отдельных организаций. Важнейший из основных критериев отбора при этом – среднеотраслевая налоговая нагрузка.

На государственном уровне периодически предпринимаются попытки по регулированию уровня фискальной нагрузки в отдельных отраслях. В настоящее время принят ряд законопроектов, завершающих налоговый маневр в нефтяной отрасли, которые вступили в силу с 1 января текущего года. Указанными нормативно-правовыми актами закреплено снижение экспортных пошлин на нефть сырую при одновременном повышении ставок налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

В связи с вышеизложенным научная проблема оценки и анализа уровня фискальной нагрузки в отдельных отраслях представляется чрезвычайно актуальной.

Целью исследования является разработка предложений по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС в процессе администрирования, на основе построения матрицы распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности.

Задачи и методы исследования:

1. Систематизировать существующие в РФ и за рубежом подходы к расчету фискальной нагрузки на экономику, выявить их основные достоинства и недостатки (метод систематизации, метод сравнительного анализа).

2. Оценить возможность и целесообразность применения зарубежных подходов к оценке фискальной нагрузки в России с учетом российской специфики налогообложения (метод расхождений, метод сравнительного анализа).

3. Произвести расчет уровня фискальной нагрузки в РФ по видам экономической деятельности за период 2009–2017 гг. по наиболее приемлемой методике (расчетно-конструктивный метод, а также косвенные методы, основанные на различных экономических индикаторах).

4. Определить основные закономерности и тенденции изменения фискальной нагрузки на отрасли экономики за рассматриваемый период (динамический метод, системно-структурный метод).

5. Сравнить значения фискальной нагрузки в различных отраслях со среднеотраслевыми показателями фискальной нагрузки по данным ФНС России (метод сравнительного анализа).

6. Выделить однородные по уровню фискальной нагрузки виды экономической деятельности на основе группировки данных, расчета групповых средних и определения их типичности (метод группировки).

7. Предложить рекомендации по корректировке среднеотраслевых показателей фискальной нагрузки, используемых ФНС для отбора организаций, попадающих под налоговую проверку (эмпирическое обобщение, конкретизация).

Информационно-эмпирическая база исследования представлена отчетами ФНС России, статистическими сборниками и базами данных Росста-

та, статистической информацией Банка России, а также годовыми отчетами Национального союза страховщиков ответственности.

Фискальная нагрузка стала предметом исследования российских авторов с начала 2000-х гг. с наступлением относительной макроэкономической стабильности в экономике.

Подробный анализ официальных методик определения налоговой нагрузки на предприятие с выделением их основных сходств и различий провел И.Ю. Игнатьев [1].

Ранее мы осуществили обзор методик оценки оптимальной налоговой нагрузки на экономику в целом и систематизировали их достоинства и недостатки с целью установления применимости к региональному уровню [2].

Многие ученые посвятили свои труды изучению фискальной нагрузки на отдельные отрасли экономики. Е.А. Ермакова выявила тенденции ее межотраслевого распределения, предлагая дифференциацию ставок отдельных налогов по видам экономической деятельности в зависимости от производственно-технологических особенностей делового цикла предприятий [3].

С.Н. Сайфиева и Д.А. Ермилина производят расчеты отраслевой налоговой нагрузки на капитал с учетом перемещения торгово-посреднической наценки, делая вывод об отсутствии стимулирующего характера действующей системы налогообложения и предлагая выделить для налогового стимулирования приоритетные отрасли, которые позволят экономике страны уйти от сырьевой зависимости [4].

Важным выводом, сделанным О.М. Никулиной, является вывод о занижении реальных показателей фискальной нагрузки в официальных источниках: «Расчет налоговой нагрузки на отрасли экономики страны, который осуществляется представителями самих налоговых органов, составлен по статистическим данным без учета некодифицированных налогов и сборов, в связи с чем налоговое бремя является весьма низким по сравнению с другими странами, которые при расчете общей налоговой нагрузки на бизнес берут все виды обязательных платежей государству» [5].

Н.М. Турбина и Ю.Ю. Косенкова отмечают чрезвычайно высокую степень неравномерности распределения налоговой нагрузки по отраслям (высокая налоговая нагрузка на производственные отрасли), а также отсутствие комплексного налогового подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий – представителей различных отраслей. Ими предлагается дифференцировать ставку налога на прибыль для стимулирования развития производственных предприятий [6].

Современный этап развития экономической системы характеризуется процессом цифровизации. О.Н. Грабова и А.Е. Суглобов проводят анализ налоговой нагрузки по основным видам экономической деятельности в разрезе налоговых режимов, подчеркивая, что в результате цифровизации контрагентных отношений «более высокий уровень налогового бремени у экономического субъекта и в отрасли будет характеризовать снижение уровня использования налоговых схем в целях минимизации налоговых платежей» [7].

Таблица 1. Анализ подходов к расчету фискальной нагрузки на экономику и схожих показателей

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Налоговая нагрузка	ФНС России [8]	Соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата)	Возможность рассчитывать и анализировать налоговую нагрузку в отраслевом разрезе	Соотношение объема собранных налогов не с источником уплаты налога, а с иными показателями. Учет тех налогов, которые, хотя формально и выплачиваются юридическими лицами, но по факту не являются их бременем. Отсутствие включения в расчеты страховых взносов во внебюджетные фонды	Да
Налоговая нагрузка (налоговая квота)	Минфин РФ [9]	Соотношение налоговых поступлений и ВВП – как в целом, так и для каждого налога в отдельности, а также отдельно для нефтегазового и нефтегазового секторов	Возможность быстро оценить, за счет какого налога происходит изменение налоговой нагрузки в целом по экономике	Невозможность расчета значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности. Невозможность адекватного сравнения различных стран по показателю налоговой нагрузки. Подверженность показателя существенному влиянию экономического цикла. Неспособность учитывать функционирование в экономике теневого сектора	Да

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Эффективная налоговая ставка (средняя налоговая ставка)	ОЭСР [10, с. 68]	Соотношение общей суммы уплаченных налогов к величине совокупного финансового результата деятельности организаций – как в целом, так и для каждого налога в отдельности	<p>Возможность соизмерять налоговое бремя, которое ложится на физических лиц и на предприятия, на труд и на капитал, как производственные факторы, на малый и средний бизнес и др.</p> <p>Учет суммарного эффекта величины номинальных налоговых ставок, применяемых налоговых вычетов и налоговых кредитов.</p> <p>Чувствительность показателя к влиянию поведенческих изменений бизнеса при уплате налогов.</p> <p>Простота расчета показателя (необходимые статистические данные находятся в открытом доступе).</p> <p>Возможность использования показателя для анализа справедливости распределения налогового бремени и эффективности проводимой налоговой политики по изменению структуры, по балансированию распределения налогового бремени в экономике</p>	<p>Включение в расчет знаменателя не только прибылей, но и убытков фирм.</p> <p>Включение в расчет числителя поступлений не только от внутренних подразделений компаний, но и от внешних, подчиняющихся внешним налоговым правилам</p>	Да
Номинальная налоговая ставка		Установленная законодательно ставка по налогу или спектр таких ставок	<p>Возможность получить представление о степени различия показателя в разных странах и группах стран со схожими признаками.</p>	<p>Отсутствие учета налоговых льгот, не связанных с установленными налоговыми ставками</p>	Да

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
			Возможность получить представление о смещении налогового бремени с одних видов налогов на другие и с одних налогоплательщиков на других		
Предельная эффективная налоговая ставка	M. King, D. Fullerton [11, с. 4]	Рассчитывается с помощью измерения налогового клина. Налоговый клин представляет собой разницу в норме прибыли от инвестиций до уплаты и после уплаты налогов	Возможность расчета уровня налогообложения при осуществлении различного вида инвестиций: в материальные активы, в научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР), в человеческий капитал	Высокая теоретизированность показателя, основывается на ряде упрощающих реальность допущениях	Да
День налоговой свободы	Dallas Hostetler	Соотношение суммы собранинных налогов к чистому национальному доходу, умноженное на 365 (дней)	Возможность определения такого дня в году, когда среднестатистический налогоплательщик перестает отдавать государству все налоги и иные платежи и начинает зарабатывать доход для себя. Возможность сравнения различных стран	Сложность сравнения полученных оценок в страновом разрезе, поскольку различные платежи относятся к налоговым и неналоговым отчислениям	Да
Индекс налогового бремени	Ernst&Young [12]	Сумма предельных налоговых ставок по всем налогам		Трудность интерпретации динамики значений показателя как для одной страны, так и для ряда стран из-за суммирования различных налоговых ставок, относимых к различным налоговым базам	Нет

Показатель	Автор / источник	Содержание	Достоинства	Недостатки	Применимость к РФ
Налоговая нагрузка	ФБК Grant Thornton [13, с. 59]	Отношение суммы уплаченных налогов (за исключением поступлений налога на доходы физических лиц), страховых взносов во внебюджетные фонды, а также страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов к ВДС организаций за вычетом амортизации	Возможность рассчитывать и анализировать налоговую нагрузку в отраслевом разрезе. Соотношение объема собранных налогов с источником уплаты налога, а не с иными показателями		Да

При этом ни в одном из исследований не обсуждается вопрос о корректности методики расчета среднеотраслевых значений фискальной нагрузки налоговыми органами. На наш взгляд, изучение этого вопроса является очень важным, поскольку введение указанного механизма в процесс налогового администрирования призвано повысить его качество.

В российском и международном законодательствах, а также в научной литературе представлено множество подходов к определению фискальной нагрузки и схожих показателей (табл. 1). Каждый подход имеет свои особенности:

- включение в расчет тех или иных видов налогов, сборов и неналоговых платежей;

- сопоставление объема собранных средств с различными показателями: валовым внутренним продуктом (ВВП), национальным доходом (НД), выручкой организаций, сальдированным финансовым результатом организаций, валовой добавленной стоимостью (ВДС) и др.;

- механизм расчета показателя;

- возможность расчета показателя для разных уровней экономики: на экономику в целом, по видам экономической деятельности, по субъектам РФ, в разрезе конкретных хозяйствующих субъектов;

- возможность межстранового сравнения показателя.

Одним из недостатков показателя налоговой квоты является то, что он не позволяет адекватно сравнивать различные страны по уровню налоговой нагрузки. Поясним, в чем именно заключается сложность подобного сравнения.

Во-первых, некоторые страны оказывают экономическую и социальную поддержку посредством налоговых расходов или льгот, нежели другие, использующие прямые государственные расходы в аналогичных целях. Первые будут иметь более низкие значения налоговой квоты.

Во-вторых, многие страны имеют отличные друг от друга виды пенсионных систем (с наличием или отсутствием обязательных пенсионных отчислений), которые также будут обуславливать различие в значениях показателя.

В-третьих, большинство стран имеет существенные различия доли корпоративного сектора в ВВП. Рассчитанный показатель налоговой квоты будет выше в той стране, где доля корпоративного сектора больше.

В-четвертых, сравнение стран по налоговой квоте осложнено разным уровнем статистической погрешности и неодинаковой периодичностью публикаций оценок ВВП.

На основе проведенного анализа подходов к расчету фискальной нагрузки на экономику и схожих показателей, а также оценки целесообразности и возможности применения их на практике в РФ мы считаем наиболее приемлемой следующую методику [12]:

$$\Phi H_i = \frac{НП_i + ОПС_i + ОМС_i + ОСС_i - НДФЛ_i + ОПО_i}{ЧДС_i}, \quad (1)$$

где  $НП_i$  – сумма налоговых платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОПС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОМС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное медицинское страхование<sup>1</sup> по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОСС_i$  – сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $НДФЛ_i$  – суммы поступлений налога на доходы физических лиц по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $ОПО_i$  – сумма страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по  $i$ -му виду экономической деятельности<sup>2</sup>;  $ЧДС_i$  – чистая добавленная стоимость (вновь созданная стоимость) предприятий по  $i$ -му виду экономической деятельности, рассчитываемая по формуле:

$$ЧДС_i = ВДС_i - A_i, \quad (2)$$

где  $ВДС_i$  – валовая добавленная стоимость предприятий по  $i$ -му виду экономической деятельности;  $A_i$  – амортизация основных фондов, начисленная в коммерческих организациях, по  $i$ -му виду экономической деятельности.

Результаты расчетов фискальной нагрузки по данной методике приведены в табл. 2.

Необходимо отметить, что за прошедшие 9 лет общий уровень фискальной нагрузки в РФ возрос на 5 п.п. Причем указанный рост не являлся равномерным относительно различных отраслей. Так, некоторые отрасли «пострадали» существенно, например «Производство и распределение электроэнергии газа и воды» (+15,46 п.п.), «Обрабатывающие производства» (+14,38 п.п.), «Финансовая деятельность» (+13,51 п.п.), «Добыча полезных ископаемых» (+11,89 п.п.). При этом отдельные отрасли характеризуются снижением фискальной нагрузки: «Строительство» (–5 п.п.), «Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг» (–4,12 п.п.), «Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг» (–2,77 п.п.), «Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование» (–1,84 п.п.).

Налицо отголоски влияния финансового кризиса 2014–2015 гг., именно в этот период фискальная нагрузка на некоторые отрасли значительно увеличилась. Среди таких отраслей: «Добыча полезных ископаемых» (на 6,6 п.п.), «Транспорт и связь» (на 1,1 п.п.), «Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство» (на 0,3–0,4 п.п.).

---

<sup>1</sup> Сумма взносов в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

<sup>2</sup> Данный показатель был включен в расчет, поскольку соответствующие страховые взносы в определенных видах деятельности являются неотъемлемой частью фискальной нагрузки, так как имеют обязательный характер.

Интересной является динамика фискальной нагрузки в отраслях: «Образование», «Здравоохранение и предоставление социальных услуг», а также «Государственное управления и обеспечение военной безопасности; социальное страхование». Высоким уровнем фискальной нагрузки здесь отличаются 2009 и 2017 гг., в то время как в остальные годы фискальную нагрузку можно считать низкой.

**Таблица 2. Оценка фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности (2009–2017 гг.), %<sup>1</sup>**

Вид экономической деятельности <sup>2</sup>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2,96	3,11	2,96	2,49	3,03	3,36	3,44	3,39	4,92
Рыболовство, рыбоводство	12,05	9,25	10,05	9,09	8,40	8,37	9,07	10,43	12,15
Добыча полезных ископаемых	59,28	58,07	65,25	66,43	66,12	72,75	72,69	64,80	71,17
Обрабатывающие производства	23,75	26,09	29,57	29,33	31,45	30,82	29,94	34,78	38,13
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	22,84	26,22	27,64	25,29	28,03	31,66	31,95	32,25	38,30
Строительство	21,07	15,54	13,31	13,67	13,40	13,31	12,93	13,80	16,06
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	11,84	9,10	10,93	13,14	11,29	12,21	12,82	14,78	19,46
Гостиницы и рестораны	14,92	12,95	14,16	13,24	14,15	13,11	13,21	13,73	19,92
Транспорт и связь	23,40	22,27	26,70	24,12	19,52	20,63	19,68	16,26	24,10
Финансовая деятельность	17,18	15,19	17,69	16,13	14,93	15,04	13,93	21,41	30,69
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	17,40	16,15	11,63	9,49	9,31	10,03	11,12	11,36	13,28
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	7,74	1,16	0,89	0,79	0,74	0,74	0,66	0,70	5,90
Образование	18,95	4,01	4,04	3,93	3,87	3,86	4,07	3,90	27,06

<sup>1</sup> Рассчитано на основе: 1. Отчеты о поступлении налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности 1-НОМ // Федеральная налоговая служба РФ. URL: [https://www.nalog.ru/rn28/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn28/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 10.02.2019). 2. Национальные счета России в 2011–2016 годах : стат. сб. / Росстат. М., 2017. 263 с. 3. Страховые взносы в Пенсионный фонд, ФСС, ФФОМС // Единая межведомственная информационно-статистическая система (ЕМИСС). URL: <https://fedstat.ru/> (дата обращения: 11.02.2019). 4. Статистические показатели и информация об отдельных субъектах страхового дела // Центральный Банк РФ. URL: [https://www.cbr.ru/finmarket/supervision/sv\\_insurance/](https://www.cbr.ru/finmarket/supervision/sv_insurance/) (дата обращения: 12.02.2019). 5. Годовые отчеты Национального союза страховщиков ответственности. URL: [https://nss.ru/nss/information/annual\\_reports/](https://nss.ru/nss/information/annual_reports/) (дата обращения: 13.02.2019).

<sup>2</sup> В целях сопоставимости показателей расчеты производились в разрезе видов экономической деятельности по классификатору ОКВЭД ОК 029-2001.

Вид экономической деятельности	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	13,00	2,69	2,79	2,69	2,73	2,47	2,65	2,69	15,86
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	20,79	12,17	12,79	12,96	12,89	12,41	11,79	13,80	18,02
<b>Итого</b>	<b>20,02</b>	<b>18,12</b>	<b>18,83</b>	<b>18,51</b>	<b>17,79</b>	<b>18,50</b>	<b>18,93</b>	<b>19,24</b>	<b>25,06</b>

Причина подобных несоответствий связана с внушительными размерами суммы единого социального налога (ЕСН) в начале анализируемого периода и страховых взносов во внебюджетные фонды в конце анализируемого периода по данным видам экономической деятельности. Так, в 2009 г. отсутствовали какие-либо льготы по уплате ЕСН для организаций – представителей сферы образования, здравоохранения, государственного управления и социального страхования. Повышение объема страховых взносов в 2017 г. является следствием увеличения размера заработных плат работникам бюджетной сферы.

Выше всего по итогам 2017 г. оказалась фискальная нагрузка в добывающей промышленности – 71,17%, что ожидаемо, поскольку добыча полезных ископаемых, помимо прочих налогов, облагается НДС, размер страховых премий на обязательное страхование опасных производственных объектов по этому виду экономической деятельности также весьма существенен.

Самые низкие показатели фискальной нагрузки в сельском хозяйстве – 4,92%. Низкая нагрузка здесь обусловлена тем, что данная отрасль характеризуется невысокой прибыльностью, а также наличием специального налогового режима – единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). В сочетании эти два фактора дают самые низкие налоговые поступления среди отраслей, при этом выручка остается довольно внушительной.

Интересным представляется сравнение рассчитанных значений фискальной нагрузки по видам экономической деятельности со среднеотраслевыми показателями фискальной нагрузки, используемыми ФНС в качестве критериев в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок в 2017 г. Результаты такого сравнения представлены в табл. 3.

Существенные отклонения показателей свидетельствуют о том, что реальная фискальная нагрузка на большинство отраслей на самом деле значительно превышает свои официально публикуемые значения, при этом отдельные отрасли, напротив, по факту испытывают более низкое фискальное давление. Основной причиной тому является соотношение суммы поступивших в бюджетную систему налогов и страховых взносов с источником их уплаты (чистой добавленной стоимостью, а не с оборотом организаций).

Так, в отличие от остальных отраслей экономики, в силу специфики деятельности ВДС в сельском хозяйстве и отраслях сферы услуг значительно

превышает их оборот. Объем остатков незавершенного производства и запасов готовой, но нереализованной продукции, входящих в состав ВДС отрасли сельского хозяйства, очень велик: многие виды сельскохозяйственной деятельности имеют длительный производственный цикл, превышающий продолжительность отчетного года (выращивание культур, многолетних насаждений, а также скота), в этом случае указанные виды продукции относятся к категории незавершенного производства до того момента, пока не перейдут в категорию готовой продукции.

**Таблица 3. Сравнение расчетных среднотраслевых значений фискальной нагрузки с данными ФНС России в 2017 г.**

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	Расчетные значения, %	По данным ФНС России, % <sup>1</sup>	Отклонение, п.п.
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство	5,46	9,84	- 4,38
Добыча полезных ископаемых	71,17	38,43	+32,74
Обрабатывающие производства	38,13	10,38	+27,75
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	39,67	9,13	+30,54
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений	31,20	13,16	+18,05
Строительство	16,06	14,57	+1,49
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	19,46	4,39	+15,06
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	19,92	15,22	+4,70
Транспортировка и хранение	19,65	11,51	+8,14
Деятельность в области информации и связи	38,10	21,54	+16,56
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	6,84	27,65	-20,81
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	12,38	24,61	-12,23

Существенный размер ВДС отрасли «Деятельность по операциям с недвижимым имуществом» по сравнению с ее оборотом определяет низкая доля промежуточного потребления в выпуске – порядка 3,5%, а также длительный период осуществления сделок, охватывающий до нескольких лет и предполагающий, как правило, заключение с клиентами предварительных договоров на долевое участие. В настоящее время около 80% жилья приобретается посредством заключения таких договоров, при этом основ-

<sup>1</sup> Включая фискальную нагрузку по страховым взносам.

ное количество сделок на рынке недвижимости – это сделки с жилыми помещениями.

Поэтому имеет смысл закрепить среднеотраслевые значения фискальной нагрузки для этих отраслей на более низком уровне: для отрасли «Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство» – на уровне 5,46%, для отрасли «Деятельность по операциям с недвижимым имуществом» – на уровне 6,84%, для отрасли «Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги» – на уровне 12,38%.

**Таблица 4. Матрица распределения фискальной нагрузки на экономику по видам экономической деятельности в 2017 г.**

Вид экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2)	Средние значения фискальной нагрузки					
	6,1	15,3	19,4	29	38,6	71,2
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство						
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом						
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение						
Строительство						
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги						
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг						
Предоставление прочих видов услуг						
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов						
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания						
Транспортировка и хранение						
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений						
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений						
Деятельность финансовая и страховая						
Деятельность профессиональная, научная и техническая						
Образование						
Обрабатывающие производства						
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха						
Деятельность в области информации и связи						
Добыча полезных ископаемых						

Отметим также, что для некоторых отраслей отсутствует законодательно рекомендуемый минимум по уплате налогов, сборов и иных фискальных платежей.

Нами была предложена группировка отраслей с целью выявления схожих по степени фискального давления. Все виды экономической деятельности были распределены на шесть групп, однородных по уровню фискальной нагрузки, со средними показателями: 6,1; 15,3; 19,4; 29; 38,6 и 71,2% (табл. 4).

Средние значения фискальной нагрузки по каждой группе возможно применять в качестве критериев объективного обоснованного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок в тех отраслях, для которых в настоящее время не установлены критические показатели фискальной нагрузки.

Так, мы считаем целесообразным и необходимым установить минимальный лимит для уплаты налогов и сборов хозяйствующими субъектами – представителями следующих отраслей: «Деятельность финансовая и страховая», «Деятельность профессиональная, научная и техническая», «Образование» – в размере 29%. Для налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность в области здравоохранения и социальных услуг, а также предоставляющих прочие виды услуг – в размере 15,3%.

### Заключение

В настоящее время Российское государство пошло по пути повышения фискальной нагрузки, о чем свидетельствует увеличение ставки НДС на 2%, рост акцизов на топливо и алкоголь, повышение коэффициента К1 по единому налогу на вмененный доход (ЕНВД), увеличение размера фиксированных страховых взносов для индивидуальных предпринимателей, а также введение нового специального налогового режима – налога на профессиональный доход.

В сложившихся условиях необходим постоянный мониторинг изменений уровня фискальной нагрузки не только на экономику в целом, но и на ее отдельные отрасли. Сохранение определенных пропорций между величинами фискальной нагрузки в разрезе видов экономической деятельности при изменении ее общего уровня путем повышения налоговых ставок, отмены налоговых льгот или введения новых видов налогов позволит избежать резких колебаний налогообложения и обеспечить налоговую устойчивость и безопасность отдельных отраслей народного хозяйства, в частности и государства в целом.

Сделать оценку фискальной нагрузки в России более качественной и обоснованной возможно посредством выработки общего подхода. Методологическое единообразие расчета показателей фискальной нагрузки на протяжении всего анализируемого периода позволит обеспечить сопоставимость показателей, что важно с точки зрения обеспечения корректности получаемых из соответствующего анализа выводов. Это не означает, что

исключаются различные подходы к оценке фискальной нагрузки. Однако на уровне правительства (в том числе в лице его отдельных министерств и ведомств) должен выдерживаться единый методологический подход.

Помимо этого, данные, используемые для расчета показателей фискальной нагрузки, должны находиться в свободном доступе в целях обеспечения общественного контроля.

С целью учета реальной экономической ситуации в части формирования фискальной нагрузки на экономику РФ мы предлагаем пересмотр методики расчета ее среднеотраслевых показателей налоговыми органами, а также дополнение перечня видов экономической деятельности, охватываемых этой методикой, до полного перечня (согласно ОКВЭД-2) с закреплением соответствующих значений среднеотраслевой фискальной нагрузки на уровне средних величин по каждой группе отраслей.

### Литература

1. *Игнатъев И.Ю.* Обзор официальных методик расчета налоговой нагрузки предприятий // Альманах современной науки и образования. 2015. № 12 (102). С. 80–83.
2. *Какаулина М.О.* Налоговая нагрузка и экономический рост: поиск эффективной модели // Вестник Томского государственного университета. 2015. № 394. С. 181–188. DOI: 10.17223/15617793/394/30.
3. *Ермакова Е.А.* Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности России: проблемы распределения и возможности корректировки // Белорусский экономический журнал. 2013. № 4. С. 49–60.
4. *Сайфиева С.Н., Ермилина Д.А.* Анализ эффективности налогообложения капитала // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 29 (71). С. 44–56.
5. *Никулина О.М.* Налоговая нагрузка в России: основные подходы // Финансы и кредит. 2016. № 17. С. 13–27.
6. *Турбина Н.М., Косенкова Ю.Ю.* Налоговая нагрузка как показатель результативности налоговой политики России // Социально-экономические явления и процессы. 2017. Т. 12, № 2. С. 154–159. DOI: 10.20310/1819-8813-2017-12-2-154-159.
7. *Грабова О.Н., Суглобов А.Е.* Исследование налоговой нагрузки в условиях цифровизации экономики // Экономика. Налоги. Право. 2018. № 4. С. 141–151. DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-4-141-151.
8. *Приложение № 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».* URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 14.02.2019).
9. *Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года).* URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_126727/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_126727/) (дата обращения: 14.02.2019).
10. «*Tax Burdens: Alternative Measures*», OECD // Tax Policy Studies. 2000. № 2. URL: <https://www.oecd.org/governance/public-finance/36986711.pdf> (access date: 14.02.2019).
11. *King M., Fullerton D.* The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany. Working Paper No. 1058. Chicago : University of Chicago Press, 1984.
12. *2009 Tax Misery & Reform Index.* Forbes. URL: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html> (access date: 14.02.2019).
13. *Аналитическая оценка фискальной (налоговой) нагрузки в российской экономике.* Научно-исследовательская работа. FBK Grant Thornton. М., 2015. 84 с.

### Assessment and Analysis of the Fiscal Burden in the Russian Federation: An Industry Aspect

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 189–205.

DOI: 10.17223/19988648/46/13

**Maria O. Kakaulina**, PhD in Economics, associate professor, Department of Finance, Amur State University (Blagoveshchensk, Russian Federation). E-mail: beuty1@mail.ru

**Keywords:** fiscal burden, tax quota, marginal effective tax rate, tax freedom day, tax burden index, economic sectors, net value added, field tax audit.

The article is devoted to the problem of differentiating the level of the fiscal burden by type of economic activity.

The aim of the study is to develop proposals for adjustment of average-distribution indicators of the fiscal burden the Federal Tax Service uses in the administration process based on a distribution matrix of the fiscal burden on the economy by type of economic activity.

Research methods include systematization, comparative analysis, discrepancy, calculation-constructive, dynamic, system-structural, grouping methods, empirical generalization, specification, as well as indirect methods based on the economic indicators of the Federal Tax Service of Russia, the Bank of Russia, the Russian Federal State Statistics Service and the National Union of Liability Insurers.

The results of the study are presented in the form of quantitative values of average industry indicators of the fiscal burden the Federal Tax Service recommends for use when selecting objects for conducting field tax audits.

### References

1. Ignat'ev, I.Yu. (2015) Overview of official methods of tax burden calculation at enterprises. *Al'manakh sovremennoy nauki i obrazovaniya*. 12 (102). pp. 80–83. (In Russian).
2. Kakaulina, M.O. (2015) Tax burden and economic growth: search for an effective model. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta – Tomsk State University Journal*. 394. pp. 181–188. (In Russian). DOI: 10.17223/15617793/394/30
3. Ermakova, E.A. (2013) Tax burden by types of economic activities in Russia: problems of distribution and possibilities of adjustment. *Belorusskiy ekonomicheskii zhurnal – Belarusian Economic Journal*. 4. pp. 49–60. (In Russian).
4. Sayfieva, S.N. & Ermilina, D.A. (2011) Analiz effektivnosti nalogooblozheniya kapitala [Analysis of the effectiveness of capital taxation]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*. 29 (71). pp. 44–56.
5. Nikulina, O.M. (2016) Tax burden in Russia: basic approaches. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 17 (689). pp. 13–27. (In Russian).
6. Turbina, N.M. & Kosenkova, Yu.Yu. (2017) Tax burden as indicator of effectiveness of tax policy of Russia. *Sotsial'no-ekonomicheskie yavleniya i protsessy – Social and Economic Phenomena and Processes*. 12 (2). pp. 154–159. (In Russian). DOI: 10.20310/1819-8813-2017-12-2-154-159
7. Grabova, O.N. & Suglobov, A.E. (2018) Investigating the Tax Burden in the Age of Digitalization of the Economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 4. pp. 141–151. DOI: 10.26794/1999-849X-2018-11-4-141-151. (In Russian).
8. Federal Tax Service of Russia. (2007) *Appendix No. 1 to Order of the Federal Tax Service of Russia No. MM-3-06/333@ of May 30, 2007, "On Approving the Concept of a Planning System for Field Tax Audits"*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/). (Accessed: 14.02.2019). (In Russian).
9. Russian Federation. (2014) *The main directions of the tax policy of the Russian Federation for 2015 and for the planning period of 2016 and 2017 (Approved by the*

---

*Government of the Russian Federation on July 1, 2014*). [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_126727/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_126727/). (Accessed: 14.02.2019). (In Russian).

10. OECD. (2000) Tax Burdens: Alternative Measures. *Tax Policy Studies*. 2. [Online] Available from: <https://www.oecd.org/governance/public-finance/36986711.pdf>. (Accessed: 14.02.2019).

11. King, M. & Fullerton, D. (1984) *The Taxation of Income from Capital: A Comparative Study of the United States, United Kingdom, Sweden, and West Germany*. Working Paper No. 1058. Chicago: University of Chicago Press.

12. Forbes. (2009) *2009 Tax Misery & Reform Index*. [Online] Available from: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>. (Accessed: 14.02.2019).

13. FBK Grant Thornton. (2015) *Analiticheskaya otsenka fiskal'noy (nalogovoy) nagruzki v rossiyskoy ekonomike* [An analytical assessment of the fiscal (tax) burden in the Russian economy]. Moscow: FBK Grant Thornton.

## МИРОВАЯ ЭКОНОМИКА

УДК 336.02

DOI: 10.17223/19988648/46/14

**И.С. Канев**

### **ОСОБЕННОСТИ ИЗМЕНЕНИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НЕДВИЖИМОГО ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В СОВРЕМЕННОЙ ГЕРМАНИИ**

*В статье рассматривается на примере решения Федерального конституционного суда ФРГ от 10.04.2018 г. «О неконституционности положения о единой оценке для измерения земельного налога» экономический аспект налогообложения недвижимого имущества физических лиц в современной Германии. Автор приходит к выводу о том, что именно обеспечение экономической справедливости в фискальной политике является главной целью проводимых изменений.*

*Ключевые слова: земельный налог, налог на приобретение земли, спекулятивный налог, закон, недвижимость.*

В трудных условиях экономической ситуации в современной России актуальным является вопрос о возможных причинах наступившего кризиса и поиска выхода из него. Большую роль для ответа на данный вопрос может сыграть обращение к опыту стран, чья судьба в последние десятилетия оказалась во многом схожей с судьбой нашей страны и чью экономику постигли сопоставимые по тяжести потрясения. Одной из таких стран является ФРГ. Пережив экономический крах в результате поражения во Второй мировой войне, Германия и по сей день не расплатилась со странами-победителями, однако, невзирая на это (а также и на трудности, возникшие в связи с объединением Западной и Восточной Германии), сумела достичь крупных успехов в народном хозяйстве. В том числе и за счет эффективной налоговой политики.

На этом фоне неопценимую услугу в видах улучшения экономической ситуации в Российской Федерации могло бы оказать обращение к позитивному опыту немцев. Учитывая, что именно налоговая сфера в современной России является одной из самых проблемных, если не самой проблемной в экономике, уместным представляется конструктивное заимствование опыта наших соседей, прежде всего в этой сфере. Хотя на сегодняшний день ведется определенное сотрудничество между Россией и ФРГ в налоговой политике (так, в настоящее время Российской Федерацией и Германией заключено, ратифицировано и действует Соглашение об избегании двойного налогообложения. Согласно его положениям сумма налога, уплаченного резидентом РФ в Германии, вычитается из налога, взимаемого в Российской Федерации), о широком перенятии полезного опыта говорить пока не приходится. Между тем многое из этого опыта могло бы, как представ-

ляется сегодня способствовать оздоровлению экономики России. Ведь в обеих странах «процесс дальнейшего реформирования налоговой системы необходим для того, чтобы сделать... налоговую политику эффективной как для государства, так и для налогоплательщиков» [1, с. 32].

В данном аспекте особый интерес представляет налоговая политика в отношении объектов недвижимости граждан ФРГ. В сегодняшней России последние изменения в сфере налогообложения недвижимого имущества физических лиц не только не способствуют балансу интересов государства и налогоплательщиков, но и разрушают этот баланс [3, с. 93]. Проявлением этого являются в том числе отсутствие ощущения справедливости налогового законодательства и, как следствие, уход от налогов. Между тем в Германии принимаемые в то же самое время по тем же самым вопросам законы направлены, напротив, на улучшение экономического положения налогоплательщиков. Это не может не побудить нас к более подробному рассмотрению темы последних изменений в налогообложении недвижимости физических лиц в Германии.

### Цель и методы исследования

Целью работы является выявление особенностей и тенденций изменения налогообложения недвижимости физических лиц в современной Германии. В работе использовался метод объективного экономического анализа в налоговой сфере.

Перед тем как переходить к анализу названной темы, дадим общий обзор основных видов налога на недвижимость в Германии и выявим их особенности по сравнению с аналогичным налогом в РФ.

Прежде всего, нужно сказать, что налога на недвижимость в том понимании, в каком он существует в Германии, в России пока еще нет. Однако имеется много схожего.

Российскому понятию «налог на недвижимость» в Германии соответствует термин «Grundsteuer» (букв. «земельный налог»). Земля и недвижимое имущество облагаются ежегодным муниципальным налогом. Базовая федеральная ставка Grundsteuer составляет 0,35% от оценочной стоимости объекта. Однако существует так называемый «мультипликатор» – муниципальный коэффициент, путем умножения на который рассчитывается налог, подлежащий уплате. Данный коэффициент различается в зависимости от муниципалитета, и в итоге владельцы платят от 0,98 до 2,84% от оценочной стоимости недвижимости в год.

Точные размеры ставки налога на недвижимость указать невозможно, поскольку это зависит от многих факторов: от типа недвижимости (дом, квартира, коммерческая или производственная недвижимость), ее местонахождения (федеральная земля, город), наличия земельного участка, его стоимости, типа страховки и др.

В случае если срок эксплуатации здания составляет более 40–50 лет, в Германии действует схема списания налога на основании износа здания.

Для старых домов, построенных в 1925 г. и позже, налоги списываются ежегодно на 2% от оценочной стоимости объекта, для домов старше 1924 г. списывается 2,5% от оценочной стоимости.

Другой налог, тесно связанный с правом собственности физического лица на объект недвижимого имущества, – Grunderwerbsteuer (букв. «налог на приобретение земли»). Данный налог уплачивается одновременно при приобретении недвижимости в собственность. Ставка налога составляет от 3,5 до 6,5% от стоимости недвижимого имущества в зависимости от федеральной земли, в которой находится приобретенный объект недвижимости. До 1 сентября 2006 г. ставка налога определялась на федеральном уровне, начиная с названного срока земли, определяют ее самостоятельно.

Налог на покупку жилья в Германии относительно небольшой, однако довольно высока ставка налога на доход от перепродажи недвижимости, которая не использовалась для личного проживания: этот налог может достигать 40-50% от дохода.

Речь идет об еще одном налоге, сущность которого связана с продажей физическими лицами недвижимости – Spekulationsteuer (букв. «спекулятивный налог»). Этот налог уплачивается при осуществлении продажи недвижимого имущества, если оно находилось в собственности менее 10 лет.

Если продаваемая недвижимость находилась в собственности более 10 лет или в течение последних двух лет служила местом постоянного проживания владельца, т.е. так называемый спекулятивный срок истек (Spekulationsfrist), то доход, полученный от продажи, не облагается налогом. Если же собственность была продана до истечения 10 лет, то доход от продажи облагается налогом в зависимости от суммы дохода по прогрессивной шкале.

Суммой, облагаемой налогом, является разница между ценой реализации и ценой покупки продавца конкретного объекта недвижимости. Также из полученной разницы можно вычесть расходы продавца, связанные с ремонтом объекта недвижимости, и агентское вознаграждение, таким образом, уменьшив сумму налога. Размер ставки данного вида налога составляет от 40%. Сумма к оплате получается не малая, поэтому многие немцы стараются изыскать способы для ее уменьшения. Например, занизить стоимость продажи или увеличить расходы, связанные с ремонтом отчуждаемого объекта недвижимости.

Отдельно стоит сказать о таком виде налога, как налог на сдачу в аренду объекта недвижимости. Этот налог связан со сдачей недвижимости в аренду. По сути данный налог является налогом на доходы физических лиц (собственно как и Spekulationsteuer). В Германии не существует фиксированной ставки налога на доходы физических лиц, поэтому назвать точный размер налога на доход, полученный от сдачи недвижимости в аренду, равно как и размер налога от ее продажи ранее 10 лет владения ею, невозможно. Можно лишь обозначить примерный «коридор» ставок налога на доход от аренды, например для нерезидентов – от 26,375 до 43,375%.

Налог является прогрессивным и зависит от размера полученного дохода. На размер налога оказывают влияние многие факторы: налогообложе-

ние доходов иностранных юридических лиц в Германии или резидентов оценивается по-разному, принадлежность сдаваемого в аренду имущества иностранцу или гражданину Германии также имеет значение, для супругов используются более низкие ставки, чем для людей, не состоящих в браке. Кроме того, существует налог на недвижимость в Германии, введенный после объединения Германии и предназначенный для развития «новых» (восточных) земель Германии, который составляет 5,5% от вычисленной суммы подоходного налога.

Выделим общие черты и различия названных налогов на недвижимость в Германии с известными нам схожими налогами в России.

Первая и основная общая черта видится в том, что как в России, так и в Германии любая юридическая манипуляция с недвижимым имуществом, будь то продажа, покупка или сдача в аренду, является облагаемой налогом. Государство или органы местного самоуправления при любой возможности стремятся пополнить бюджет из совершаемых гражданами операций с недвижимостью. Нагляднее это воспринимается на примере конкретных видов налогов.

В частности, как немецкий Grundsteuer, так и российский ежегодный налог на недвижимость физических лиц в настоящее время является актуальной действительностью в обеих странах и взимается с одинаковой периодичностью (раз в год). И там и там ставка размера данного налога зависит от кадастровой стоимости недвижимости, определяемой большим числом факторов, в том числе местонахождением, площадью недвижимости, типом постройки и др.

Налогом соответствующего немецкому Grunderwerbsteuer, в России нет. Однако в некоторых случаях аналогом данного налога можно считать плату за нотариальное удостоверение сделки с недвижимостью, если стороны договора желают получить такое удостоверение или если продаваемый объект недвижимости находится в долевой собственности (двое или более собственников). Тем более что, во-первых, Grunderwerbsteuer платится по сделкам подлежащим заверению у нотариуса; во-вторых, и в России и в Германии данная оплата является условием становления покупателя полноправным, т.е. юридическим владельцем недвижимости.

Немецкому Spekulationsteuer в России соответствует налог на продажу недвижимости для физических лиц. И в том и в другом случае предусмотрен определенный срок, в течение которого собственник, отчуждая недвижимость, обязан платить налог, при разнице цен покупки и продажи.

Налог от сдачи недвижимости в аренду платится в обеих странах. Есть определенный процент, который уплачивается в бюджеты соответствующего уровня. При сдаче недвижимого имущества в аренду заключается договор найма.

Если говорить о различиях, то в первую очередь бросается в глаза разница в размере налога. Ставки всех видов налогов на недвижимость в Германии выше, чем в России. Однако нельзя забывать о том, какой уровень жизни в Германии и насколько там выше реальные доходы у населения.

Разница между Grundsteuer и ежегодным российским налогом на недвижимость состоит в различии факторов, в зависимости от которых определяется ставка налога. В России данная ставка определяется исключительно исходя из размера кадастровой стоимости имущества и не зависит от региона, в котором расположен объект недвижимости; кроме этого, введено постепенное повышение ставки на 0,2% в течение 2016–2020 гг. В Германии, напротив, ставка Grundsteuer жестко привязана к конкретному муниципалитету, в котором расположен приобретенный объект недвижимости и действует правило постепенного списания налога для устаревших зданий, чего нет в России. Зато в РФ налоговыми льготами остается вычет кадастровой стоимости от площади комнаты (10 кв. м), квартиры (20 кв. м), дома (50 кв. м). На тех, у кого только один объект размером меньше налоговой льготы (комната 9 кв. м), налог не вводится.

Grunderwerbsteuer – налог, прямого аналога которому, как мы уже сказали, в России нет. Плата, имеющая сходное значение с данным налогом, носит характер вознаграждения за нотариальную услугу. Так же как и предыдущий, этот налог в Германии зависит от региона нахождения имущества, причем подлежит уплате в любом случае. В России возмездие за услуги нотариуса не зависит от региона и уплачивается лишь в названных нами случаях.

Важное отличие Grundsteuer и Grunderwerbsteuer в Германии от аналогичных выплат в России – от этих налогов освобождаются пенсионеры, имеющие не более одного объекта недвижимости.

Главное различие между Spekulationsteuer и российским налогом на продажу недвижимости состоит в сроке, до истечения которого на продавце недвижимости лежит обязанность платить налог. В России на данный момент (с 1 января 2016 г.) этот срок составляет 5 лет с момента государственной регистрации права собственности органами Росреестра. А в ФРГ, как мы сказали, 10 лет со дня аналогичной регистрации права. Также, безусловно, стоит отметить разницу в ставке налога и соответственно в размере налога. В Российской Федерации данная ставка составляет 13% (для нерезидентов 30%), а в Германии до 45% для всех. Однако, еще раз подчеркнем, что уровень доходов и уровень жизни населения в ФРГ в разы выше, чем в РФ, что обеспечивается не в последнюю очередь именно за счет высокого уровня ставок налогов.

Аренда недвижимости среди физических лиц в Германии, в отличие от России, предусматривает реальный контроль со стороны не только налоговых органов, но и со стороны социума. Поэтому данная форма коммерческой деятельности не может обойтись без обязательной регистрации в надлежащих органах и соответственно уплаты налога. В России же данный вид деятельности по традиции остается без особого внимания и контроля, поэтому чаще договора найма не проходят процедуру регистрации, а заключаются между арендатором и арендодателем посредством личного соглашения. Из этого вытекает отсутствие налогооблагаемой базы. Однако необходимо учитывать, что данное различие обусловлено культурными традициями и особенностями мышления, поэтому ни российский, ни

немецкий вариант нельзя противопоставлять один другому как «неправильный».

Как мы видим, система налогообложения недвижимого имущества физических лиц в Германии отчасти сходна с аналогичной системой в России. Однако имеются и существенные различия, для надлежащей оценки которых необходимо учитывать общую парадигму развития экономической системы в ФРГ.

Рассмотрим осуществляемое в настоящее время нововведение в базе исчисления Grundsteuer. Для выяснения его сущности надлежит сопоставить состояние налога до реформы с тем, что ожидается после. Это сравнение позволит нам получить объективные выводы об экономическом смысле проводимых изменений

### **Признание неконституционности и пересмотр прежнего способа исчисления базы Grundsteuer**

Расчет Grundsteuer по старым правилам очень сложен. В основе лежит так называемое единое значение (Einheitswert). Это рыночная стоимость недвижимости, определяемая законом. На западе значения Einheitswert были скорректированы последний раз в 1964 г., на Востоке даже с 1935 г., что означает: расчет основывается на значениях, которые утверждены были десятилетия назад.

При этом закон предусматривает обновление с шестилетней периодичностью. Поэтому Einheitswert многих объектов недвижимости полностью устарели. Они никоим образом не отражают развитие экономической ситуации за последние десятилетия. Это приводит к тому, что многие владельцы чрезмерно обременены, в то время как другие, судя по текущему значению, платят слишком мало налогов. Иными словами, нарушается главное требование, которому должен отвечать любой закон о налогах, – требование справедливости.

На этом основании некоторые владельцы недвижимости, чьи финансовые интересы затронула данная ситуация, подали в суд. Судьи Федерального конституционного суда на слушании в январе 2018 г. указали, что они считают реформу необходимой.

На этом основании Федеральный конституционный суд ФРГ в своем решении [7] от 10.04.2018 г. считает требования к блоку оценки, по крайней мере начиная с 2002 г., неконституционными. А именно – суд установил, что старые Einheitswert «несовместимы с общей нормой равенства». При этом в решении суда отмечается, что в случае сохранения старой схемы у некоторых муниципалитетов могут возникнуть серьезные финансовые проблемы из-за слишком низкого размера Grundsteuer. Хотя суд признал, что «для общенациональной переоценки всех земельных участков потребуются необычайные затраты во времени и персонале», дальнейший отказ от переоценки был признан исходя из сложившейся финансовой ситуации невозможным.

Однако поскольку 35 миллионов земельных участков должно быть переоценено и это связано с огромными усилиями, законодатель установил двухступенчатый срок. К концу 2019 г. он должен создать новое регулирование, если же нет, то старые значения единиц могут продолжать применяться до самого конца 2024 г. Не позднее 2025 г. налог на недвижимость должен перестать взиматься на основе устаревших единых значений.

Таким образом, для плательщиков земельного налога к концу 2019 г. пока ничего не изменится. Предыдущие налоговые декларации и единые значения остаются действительными. В будущем налоговый орган может заменить единую стоимость на другую, более соответствующую действительности налоговую стоимость или кардинально изменить процедуру оценки налога на имущество. Для этого используются различные модели реформ (например, стоимостная модель, учет размера земельного участка и полезной площади или модель ценности земли). Федеральный конституционный суд ФРГ пока не дал законодателю никаких указаний по этому вопросу.

Правда, в самой Германии существует мнение, что данное нововведение приведет не только к «десятикратному» повышению налога на недвижимость, но и к «финансовой катастрофе». «Если не произойдет чуда», – пишет автор статьи «Die Grundsteuer in Deutschland: der heimische Steuerhebel», реформа существенно повысит налоговое бремя граждан [6]. По мнению авторов, речь идет о «фундаментальном отчуждении» недвижимости у ее законных собственников. Но конкретных аргументов в пользу данной позиции читатель будет искать напрасно.

### Результаты исследования и обсуждения

Проанализировав особенности последних изменений налогообложения недвижимости физических лиц в ФРГ на примере решения Федерального конституционного суда от 10.04.2018 г., мы можем сказать, что основной целью налоговых изменений в сегодняшней Германии является обеспечение экономической справедливости. Решение, принятое Федеральным конституционным судом ФРГ, направлено на защиту имущественных интересов тех налогоплательщиков, чье экономическое равенство с прочими налогоплательщиками оказалось нарушенным в результате изменения ситуации на рынке недвижимости. Устраняя неравенство в налогах, государство восстанавливает нарушенную справедливость, улаживает социальные конфликты и тем самым обеспечивает мирное существование общества. Таким образом, конечной целью данного преобразования является сам человек, его благополучие.

### Выводы

Продуманная, рациональная налоговая политика, обеспечивающая баланс интересов в сфере налогообложения, – залог экономической стабиль-

ности любого государства. Думается, рассмотренный нами пример ясно показывает, насколько в Германии стремятся к этому идеалу. Согласно выводам Д.М. Хлопцова, «задача реформирования существующей модели земельного налогообложения в Германии – не столько актуализация кадастровой стоимости современным рыночным отношениям, сколько повышение эффективности налоговой системы посредством упрощения и снижения издержек расчета» [5, с. 75], поскольку многофакторные математические модели оценки (к примеру, методики массовой оценки кадастровой стоимости в России) дорогостоящи в разработке и обслуживании, а также сложны для понимания рядовым налогоплательщиком, что приводит к непрозрачности и инициирует судебные разбирательства. Следует учесть и то, что, по справедливому замечанию А.Г. Максимовой, применение в качестве налоговой базы рыночной стоимости объекта недвижимости имеет смысл лишь при использовании соответствующей прогрессивной ставки налога, что, как известно, имеется в ФРГ [4]. Поэтому, если «изучение зарубежного опыта, безусловно, заслуживает большого внимания в нашей стране, стоящей на пути реформирования своей налоговой системы, превращения ее в важнейший инструмент развития экономики и повышения уровня жизни населения» [2, с. 181], то тем более это верно в отношении опыта Германии.

Пока же нужно сказать, что ситуация в нашей стране выглядит на фоне Германии весьма удручающе. В то самое время как наши немецкие соседи предпринимая шаги в направлении создания более справедливой в отношении граждан налоговой системы (пусть даже в рамках своего, немецкого понимания справедливости), в нашей стране наблюдается совершенно противоположное – повышение пенсионного возраста, коммунальных платежей, повышение НДС, введение новых видов налогов на имущество и т.д., что закономерно вызывает рост социального недовольства. Вывод из этого может быть лишь один – государство, проводя налоговую политику, должно думать не только о своем бюджете, но и о бюджете своих граждан, иными словами, относиться к ним так, как говорил известный немецкий философ: всегда – как к цели и никогда – только как к средству.

### *Литература*

1. *Ариханова М.М.* Фискальная и социальная налоговая политика // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей участников VIII Международной научно-практической конференции молодых налоговедов. Минск – Москва – Екатеринбург – Иркутск – Владивосток, апрель 2016 г. Иркутск, 2016. С. 27–32.
2. *Богославец Т.Н.* Особенности налоговой системы Германии // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2010. № 4.
3. *Канев И.С.* Особенности изменений в налогообложении недвижимого имущества физических лиц в Российской Федерации // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2018. № 2. С. 87–95.
4. *Максимова А.Г.* Сравнительный анализ правового регулирования налогообложения недвижимости физических лиц в Российской Федерации и за рубежом (на примере

Великобритании и Германии). URL: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2149> (дата обращения: 02.03.2019).

5. Хлопцов Д.М. Оценка недвижимости в целях налогообложения: опыт Германии // Имущественные отношения в РФ. 2013. № 9 (144). С. 70–77.

6. *Die Grundsteuer in Deutschland: der heimische Steuerhebel*. URL: (access date: 10.02.2019).

7. *Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*. URL: (access date: 10.02.2019).

### Features of Changes in the Taxation of Individuals' Real Estate in Modern Germany

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 206–214.

DOI: 10.17223/19988648/46/14

Ива С. Канев, Institute of Europe, Russian Academy of Sciences (Moscow, Russian Federation), Peterburgskaya Imperiya LLC (Saint Petersburg, RF). E-mail: kaiser3105@yandex.ru

**Keywords:** land tax, land acquisition tax, speculation tax, law, real estate.

The article deals with the example of the decision of the Federal Constitutional Court of Germany of 10 April 2018 on the unconstitutionality of the provision on the assessment of the standard value regarding real estate tax and considers the economic aspect of individuals' real estate taxation in modern Germany. The author comes to the conclusion that ensuring economic justice in fiscal policy is the main goal of the changes.

### References

1. Artskhanova, M.M. (2016) [Fiscal and social tax policy]. *Aktual'nye problemy nalogovoy politiki* [Topical problems of tax policy]. Proceedings of the VIII International Conference of Young Tax Experts. Minsk – Moscow – Yekaterinburg – Irkutsk – Vladivostok, April 2016. Irkutsk: Institute for System Dynamics and Control Theory SB RAS. pp. 27–32. (In Russian).

2. Bogoslavets, T.N. (2010) Nature of German tax system. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Ekonomika" – Herald of Omsk University Series "Economics"*. 4. pp. 177–181. (In Russian).

3. Kanev, I.S. (2018) Osobennosti izmeneniy v nalogooblozhenii nedvizhimogo imushchestva fizicheskikh lits v Rossiyskoy Federatsii [Features of changes in the taxation of real estate of individuals in the Russian Federation]. *Izvestiya Dal'nevostochnogo federal'nogo universiteta. Ekonomika i upravlenie – The Bulletin of the Far Eastern Federal University. Economics and Management*. 2. pp. 87–95.

4. Maksimova, A.G. (2014) *Sravnitel'nyy analiz pravovogo regulirovaniya nalogooblozheniya nedvizhimosti fizicheskikh lits v Rossiyskoy Federatsii i za rubezhom (na primere Velikobritanii i Germanii)* [Comparative analysis of the legal regulation of taxation of real estate of individuals in the Russian Federation and abroad (on the example of the UK and Germany)]. [Online] Available from: <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=2149>. (Accessed: 02.03.2019).

5. Khloptsov, D.M. (2013) Otsenka nedvizhimosti v tselyakh nalogooblozheniya: opyt Germanii [Property Valuation for Taxation: German Experience]. *Imushchestvennye otноsheniya v RF*. 9 (144). pp. 70–77.

6. Neo-presse.com. (2018) *Die Grundsteuer in Deutschland: der heimische Steuerhebel*. [Online] Available from: <https://www.neopresse.com/politik/die-grundsteuer-in-deutschland-der-heimliche-steuerhebel/>. (Accessed: 10.02.2019).

7. Bundesverfassungsgericht.de. (2018) *Vorschriften zur Einheitsbewertung für die Bemessung der Grundsteuer verfassungswidrig*. [Online] Available from: <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2018/bvg18-021.html>. (Accessed: 10.02.2019).

УДК 336.02

DOI: 10.17223/19988648/46/15

**Н.В. Покровская**

## **НАЛОГОВЫЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ БИЗНЕСА В СТРАНАХ С ФОРМИРУЮЩИМСЯ РЫНКОМ<sup>1</sup>**

*В статье рассматриваются налоговые условия ведения бизнеса в странах с различным уровнем финансового развития. Целью исследования является характеристика налоговых особенностей стран с формирующимися финансовыми рынками. По итогам исследования легкости уплаты налогов по странам с развитым, формирующимся финансовыми рынками и странам-фронтам было подтверждено наличие особенностей налоговых условий для бизнеса в каждой из групп стран. Для стран с формирующимися финансовыми рынками характерны в среднем более высокие ставки налогов на прибыль, а наибольшую и наиболее различающуюся по странам нагрузку на бизнес формируют налоги на труд. В странах с формирующимся рынком также высоки издержки бизнеса, связанные с уплатой налогов и обусловленные большим временем на исполнение налоговых обязательств, большим числом платежей, более затратными процедурами после подачи отчетности и уплаты налогов.*

*Ключевые слова: налоговые условия бизнеса, легкость уплаты налогов, налог на прибыль, развитый финансовый рынок, формирующийся финансовый рынок, финансовое развитие.*

Важным аспектом международных финансовых сравнений является уровень финансового развития стран. По этому показателю выделяют развитые и неразвитые финансовые системы; вместе с тем отдельно анализируются формирующиеся финансовые рынки. Профессиональное сообщество обычно рассматривает формирующиеся финансовые рынки как особую группу, занимающую промежуточное положение между развитыми и неразвитыми рынками (см. подробнее [1]). Финансовые институты на формирующихся финансовых рынках имеют свою специфику (см., например, [2–4]), отражающуюся и на налоговой системе [5], а также исполнении налоговых обязательств [6, 7]. Показатели, используемые при оценке финансового развития, различаются. В частности, Всемирный экономический форум анализирует в этих целях банковские финансовые услуги, бизнес-климат, доступность финансовых ресурсов, институциональный климат, небанковские финансовые услуги, финансовую стабильность и финансовые рынки [8]. Направленность на повышение уровня финансового развития стран с формирующимися рынками находит свое отражение в различных аспектах государственной политики. Налогообложение не явля-

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 18-010-00085.

ется самостоятельным фактором для оценки финансового развития, осуществляемой ключевыми международными структурами и институтами. При этом очевидно, что в системе публичных финансов отражается общее состояние финансовых рынков.

Исследования, рассматривающие налоговую политику в странах с формирующимся и неразвитым рынком, позволяют сделать следующие обобщения в части специфики налоговых условий для бизнеса в зависимости от уровня финансового развития:

– необходимость получать достаточные доходы для финансирования основных государственных расходов без использования чрезмерных заимствований обуславливает относительно высокую потребность государства в налоговых поступлениях; при этом важная задача – формирование налоговых доходов таким образом, чтобы максимально соблюдался принцип справедливости, отрицательное воздействие на экономическую деятельность было минимальным, а налоговая система оставалась конкурентоспособной [9];

– низкие доходы населения и теневая экономика не позволяют подходу налогообложения граждан играть такую же роль, как в развитых странах, что предопределяет высокую значимость косвенных налогов и налогов с бизнеса [10];

– издержки на сбор и администрирование налогов в развитых странах значимо ниже издержек в иных странах. В формирующихся и неразвитых финансовых системах существенны и расходы бизнеса на выполнение налоговых обязательств [11]. При этом первые издержки могут быть снижены, но за счет роста расходов бизнеса, что сохраняет высокое административное давление на бизнес в странах с формирующимся рынком. При этом в макроэкономических исследованиях затратами на уплату налогов со стороны бизнеса зачастую пренебрегают в связи со сложностями их однозначной оценки и учета.

Целью данного исследования является выделение особенностей налоговых условий для бизнеса в странах с формирующимся рынком. На основе предшествующих исследований и предполагаемых целевых установок налоговой политики в странах с формирующимся рынком можно сделать несколько предположений о возможных различиях между налоговыми условиями для бизнеса в странах с формирующимся финансовыми рынками, а также странах с развитыми финансовыми рынками и странах-фронтах. Во-первых, это гипотеза о наличии отличительных черт налоговых условий для корпоративного сектора в странах с формирующимся рынком. Во-вторых, предположение о более низкой налоговой нагрузке на бизнес в рассматриваемых странах. И в-третьих, гипотеза о значимо более обременительных для бизнеса процедурах расчета и уплаты налогов (выражающихся и во временных затратах на исполнение налоговых обязательств, и в количестве платежей, и в сложности процессов после подачи отчетности) в странах с формирующимся рынком.

### Методика исследования

Показатели оценки налоговых условий ведения бизнеса и их источников вызывают немало дискуссий [12, 13], в частности индекс глобальной конкурентоспособности Всемирного экономического форума, индекс экономической свободы. Однако наилучшим образом отражают налоговые условия бизнеса составляющие показателя «легкости уплаты налогов» рейтинга «Ведение бизнеса», формируемого Всемирным банком совместно с компанией PricewaterhouseCoopers; данные показатели и стали базой для анализа. В рейтинг легкости ведения бизнеса, помимо налогообложения, входят оценки условий создания предприятий, получения разрешений на строительство, подключения к системе электроснабжения, регистрации собственности, получения кредитов, защиты миноритарных инвесторов, международной торговли, обеспечения исполнения контрактов, разрешения неплатежеспособности [14]. Согласно методологии составления рейтинга легкости уплаты налогов, опубликованной на русском языке на официальном сайте проекта, анализируются налоги и обязательные отчисления, которые предприятие средних размеров должно уплатить в соответствующем году, а также административное бремя, связанное с уплатой налогов и отчислений, и процессы после подачи отчетности и уплаты налогов. В число рассматриваемых налогов и отчислений входят: налог на прибыль или на доходы предприятий; отчисления на социальное обеспечение и налоги на рабочую силу, уплачиваемые работодателем; налоги на собственность; налоги на передачу собственности; налог на дивиденды; налог на прирост капитала; налог на финансовые операции; налоги на сбор отходов; налоги на транспортные средства и дорожные налоги; любые другие налоги или сборы [15]. Для многих стран данный рейтинг является ориентиром развития налоговой системы, а продвижение в рейтинге служит одним из критериев оценки налоговой политики. В частности, с 2008 по 2019 г. материковый Китай продвинулся в рейтинге с 168-го до 114-го места [16, с. 241–242], Россия – со 130-го до 53-го места.

Для целей формирования рейтинга легкости уплаты налогов страны, включенные в анализ (следует отметить, что с 2008 г. число рассматриваемых стран возросло, это повлекло за собой и неизбежные изменения в рейтинге), сопоставляются по трем (четырем с 2018 г.) блокам показателей: общая налоговая ставка (состоящая из трех значений – ставки налогов на прибыль предприятий, налогов на труд, прочих налогов), время на исполнение налоговых обязательств (также с разделением на время, затрачиваемое для налогов на прибыль предприятий, налогов на труд, налогов на потребление), количество налоговых платежей (в т.ч. по налогам на прибыль предприятий, налогам на труд, прочим налогам). С 2018 г. рейтинг дополнен учетом процессов после подачи отчетности и уплаты налогов в соответствующем индексе, с 2019 г. индекс формализован для межстрановых сравнений по данному показателю.

В ходе исследования рассматривались соответствующие составляющие показателя «легкости уплаты налогов» 2019 г. [17, 18] (рассчитанные по

данным за 2017 г.) по группам стран с развитым рынком, странам-фронтам и странам с формирующимся финансовым рынком.

В рассматриваемые группы были включены страны, по которым не было противоречий в оценке финансового развития FTSE country classification [19] и S&P Dow Jones Indices' Annual Country Classification [20, 21]. Таким образом, в анализ были включены данные по 25 странам с развитым финансовым рынком – Австралии, Австрии, Бельгии, Великобритании, Германии, специальному административному району КНР Гонконгу, Дании, Израилю, Ирландии, Испании, Италии, Канаде, Люксембургу, Нидерландам, Новой Зеландии, Норвегии, Португалии, Республике Корея, Сингапуру, США, Финляндии, Франции, Швейцарии, Швеции, Японии; по 22 странам с формирующимся финансовым рынком – Бразилии, Венгрии, Греции, Египту, Индии, Индонезии, Катару, материковому Китаю, Колумбии, Малайзии, Мексике, Объединенным Арабским Эмиратам, Пакистану, Перу, России, провинции КНР Тайваню, Таиланду, Турции, Филиппинам, Чешской Республике, Чили, Южной Африке; по 25 странам с пограничным значением, которые в будущем могут быть включены в страны с формирующимся финансовым рынком (странам-фронтам), – Аргентине, Бангладеш, Бахрейну, Болгарии, Ботсване, Вьетнаму, Гане, Иордании, Казахстану, Кении, Кипру, Кот-д'Ивуару, Латвии, Литве, Маврикию, Марокко, Нигерии, Оману, Румынии, Словакии, Словении, Тунису, Хорватии, Шри-Ланке, Эстонии.

Для наглядности экспресс-сравнения по каждому из четырех групп показателей было рассчитано среднее значение для стран группы, дисперсия для характеристики размаха вариации значений и коэффициента вариации для сравнения различий между значениями по группам, а также было проанализировано распределение значений по группам показателей.

### **Результаты сравнения налоговых условий для бизнеса в странах с формирующимся рынком, с развитым рынком и в странах-фронтах**

В рейтинг легкости уплаты налогов 2019 г. были включены 189 стран. Из 72 стран, вошедших в исследование, 60%, в т.ч. Российская Федерация, входит в первую треть стран с наибольшей легкостью уплаты налогов, больше половины из которых (23 страны) имеют развитый финансовый рынок. Развитый финансовый рынок признают, в частности, для специального административного района КНР Гонконга, занимающего 1-е место в рейтинге легкости уплаты налогов, Ирландии (5-е место рейтинга), Сингапура, Дании и Новой Зеландии (8, 9 и 10-е места рейтинга соответственно). Однако страны, которые делят 2-е место рейтинга (Катар и Объединенные Арабские Эмираты), имеют формирующийся финансовый рынок; 5-е место рейтинга легкости уплаты налогов Бахрейна и 6-е место Маврикия сочетается с пограничным состоянием развитости финансового рынка. В треть стран с наименьшей легкостью уплаты налогов вошло 11 стран, включенных в исследование, их них 36% (4 страны) имеют формирую-

щийся финансовый рынок, а 64% (7 стран) – пограничное значение; наихудшие значения легкости уплаты налогов среди стран с развитым финансовым рынком делят Италия и Япония (97-е место рейтинга).

В табл. 1 представлены средние значения и дисперсия налоговых ставок, времени на исполнение налоговых обязательств, количества налоговых платежей и характеристики процессов после подачи отчетности и уплаты налогов по странам с развитым рынком, формирующимся рынком и странам-фронтам.

**Таблица 1. Характеристика легкости уплаты налогов в зависимости от уровня финансового развития**

	Страны с развитым финансовым рынком		Страны с формирующимся финансовым рынком		Страны-фронталы	
	Среднее значение	Дисперсия	Среднее значение	Дисперсия	Среднее значение	Дисперсия
1. Общая налоговая ставка, в %, в т.ч.:	37,7	145,6	42	210,9	38,5	334,5
ставка налогов на прибыль	15,7	65,1	16,7	68,7	12,2	72,4
ставка налогов на труд	19,8	153,0	20,9	159,9	18,9	115
ставка прочих налогов	2,1	5,5	6,6	82,1	7,4	258,5
2. Время на исполнение налоговых обязательств в часах, в т.ч.:	128,0	2902,5	213,5	6585,4	199,3	14704
по налогам на прибыль	38,6	585,4	60,3	1589,3	45,6	1255,7
по налогам на труд	52,9	832,4	71	1652,4	76,8	2865,9
по налогам на потребление	36,4	390,2	87	2595,6	76,9	2791,8
3. Количество налоговых платежей, шт., в т.ч.:	12,0	59,6	14,2	143,0	20,1	221,6
по налогам на прибыль	1,6	1,0	2	7,2	2,1	3,2
по налогам на труд	3,8	18,9	5	39,8	6,7	59,9
по прочим налогам	6,6	10,2	7,3	19,8	11,3	85,1
4. Индекс процессов после подачи отчетности и уплаты налогов	85,8	136,1	55,0	439,1	67,4	533,6

*Примечание.* Данные по странам с формирующимся финансовым рынком представлены без сведений по Бразилии, которые существенно искажают средние значения.

*Источник:* составлено автором.

Ключевым параметром, по которому характеризуют налоговые условия бизнеса, являются ставки соответствующих налогов; распределение стран по уровню ставок налогов представлено в табл. 2. Совокупная налоговая ставка в большинстве стран с формирующимся рынком составляет от 40 до 60%, а в странах с развитым финансовым рынком – от 20 до 40%; средняя налоговая ставка также выше в странах с формирующимся финансовым рынком, что опровергает наши предположения, сделанные перед началом исследования. Однако не следует делать вывод и о том, что со снижением уровня финансового развития снижаются налоговые ставки. Хотя среднее значение данного показателя в странах-фронтах ближе к странам с развитым рынком, распределение значений существенно различается от минимальных значений 13,8% в Бахрейне до 60,2% в Тунисе и даже 106% в Аргентине.

**Таблица 2. Распределение стран по уровню налоговых ставок в зависимости от уровня финансового развития**

Значение ставок, %	От 0 до 20%	От 20 до 40%	От 40 до 60%	От 60 до 80%	Свыше 100%
<i>Страны с развитым финансовым рынком</i>					
Общая налоговая ставка		56	40	4	
Ставка налогов на прибыль	68	32			
Ставка налогов на труд	64	28	8		
Ставка прочих налогов	100				
<i>Страны с формирующимся финансовым рынком</i>					
Общая налоговая ставка	9	32	45	14	
Ставка налогов на прибыль	45	55			
Ставка налогов на труд	55	41	5		
Ставка прочих налогов	90	10			
<i>Страны-фронтитры</i>					
Общая налоговая ставка	4	64	24	4	4
Ставка налогов на прибыль	78	22			
Ставка налогов на труд	52	48			
Ставка прочих налогов	87	9		4	

*Источник:* составлено автором.

Для стран-фронтитров характерны: более низкие ставки налогов на прибыль, более существенные различия (как внутри группы, так и по сравнению с другими группами стран) в ставках налогов, отличных от налогов на прибыль и налогов на труд (особенно показателен случай Бразилии, где ставка прочих налогов составила 72,8%, что меньше совокупной налоговой ставки во всех остальных странах, включенных в анализ); наибольшая частота отсутствия отдельных видов налогов (в частности, нулевая ставка характерна для прибыли в Бахрейне и Хорватии, трудовых ресурсов в Бангладеш и Ботсване, по прочим налогам в Гане и Омане). Хотя нулевая ставка применяется и в странах с формирующимся финансовым рынком (в Катаре – для прибыли и прочих налогов, в ОАЭ – для прибыли), но все же в среднем составляющие системы налогообложения бизнеса формирую-

щихся стран весьма похожи (или стремятся быть похожими) на соответствующие системы развитых стран. Во всех анализируемых странах налог на труд формирует основную налоговую нагрузку на бизнес, однако наибольшие различия в налоговых ставках в странах с формирующимся рынком характерны для налогов на труд, а в странах-фронтах – для прочих налогов. Общая налоговая ставка в России (46,3%) превышает среднее значение по группе стран, притом что ставки налогов на прибыль и прочих налогов значимо ниже. Основную тяжесть обложения в Российской Федерации формируют налоги на труд – 36,4% в соответствии с методологией составления рейтинга. Налогообложение российского бизнеса остается конкурентоспособным с налоговыми условиями стран-экономических партнеров, в частности Китая [22].

Относительно числа налоговых платежей наблюдается прямая связь – чем ниже уровень финансового развития, тем больше число налоговых платежей и тем больше различия между странами. Притом что общее количество платежей не превосходит 10 для большей половины стран и с развитым, и с формирующимся рынком (табл. 3), для последних характерно существенно большее число стран с существенно большим числом платежей (например, 47 платежей в Пакистане и 43 платежа в Индонезии)

**Таблица 3. Распределение стран по количеству налоговых платежей в зависимости от уровня финансового развития**

Количество платежей	Ровно 1	От 2 до 10	От 10 до 20	От 20 до 30	Свыше 30
<i>Страны с развитым финансовым рынком</i>					
Количество налоговых платежей		60%	24%	16%	
Количество платежей по налогам на прибыль	64%	36%			
Количество платежей по налогам на труд	44%	40%	16%		
Количество платежей по прочим налогам	4%	84%	12%		
<i>Страны с формирующимся финансовым рынком</i>					
Количество налоговых платежей		59%	23%	9%	9%
Количество платежей по налогам на прибыль	64%	32%	5%		
Количество платежей по налогам на труд	32%	50%	14%	5%	
Количество платежей по прочим налогам		86%	14%		
<i>Страны-фронтитры</i>					
Количество налоговых платежей		44%	16%	12%	28%
Количество платежей по налогам на прибыль	60%	40%			
Количество платежей по налогам на труд	52%	8%	32%	8%	
Количество платежей по прочим налогам	4%	56%	28%	4%	8%

*Источник:* составлено автором.

Наименьшие отличия между группами характерны для числа платежей по налогам на прибыль – в более чем в 60% стран каждой из групп по данным налогам осуществляется один платеж. Однако наибольшее число платежей по налогам на прибыль (13 шт.) взимается в Индонезии, стране с формирующимся рынком. Хотя наибольшее число стран с одним платежом по

налогам на труд входит в группу стран с пограничным значением развития финансового рынка, в этой же группе больше стран со значительным числом платежей; это характерно еще в большей степени для числа платежей по прочим налогам. Число налоговых платежей в Российской Федерации (1 платеж по налогам на прибыль, 2 платежа по налогам на труд и 4 платежа по прочим налогам) соответствует лучшей практике развитых стран.

Число платежей само по себе характеризует административные издержки бизнеса на предоставление налоговой отчетности, однако наиболее наглядным показателем данных издержек является количество часов на соблюдение налогового законодательства. Любопытно, что хотя в среднем для стран-фронтиров характерно большее число налоговых платежей, наибольшее время на исполнение налоговых обязательств требуется в странах с формирующимся финансовым рынком.

Если в 80% стран с развитым финансовым рынком на исполнение налоговых обязательств бизнесом затрачивается менее 150 часов (табл. 4), то в 80% стран с формирующимся финансовым рынком – более 150 часов. При этом именно для группы стран с формирующимся рынком характерны наиболее трудоемкие процедуры соблюдения налогового законодательства (1 958 часов в Бразилии, 392 часа в Египте, 296 часов в Чили, 294 часа в Пакистане и т.д.).

**Таблица 4. Распределение стран по уровню налоговых ставок в зависимости от уровня финансового развития**

Время, ч	До 50%	От 50 до 100%	От 100 до 150%	Свыше 150%
<i>Страны с развитым финансовым рынком</i>				
Время на исполнение налоговых обязательств	4	24	52	20
Время на исполнение обязательств по налогам на прибыль	84	12	4	
Время на исполнение обязательств по налогам на труд	52	44	4	
Время на исполнение обязательств по налогам на потребление	88	12		
<i>Страны с формирующимся финансовым рынком</i>				
Время на исполнение налоговых обязательств	9		5	86
Время на исполнение обязательств по налогам на прибыль	50	32	9	9
Время на исполнение обязательств по налогам на труд	41	36	14	9
Время на исполнение обязательств по налогам на потребление	23	36	23	18
<i>Страны-фронтиры</i>				
Время на исполнение налоговых обязательств	8	8	20	64
Время на исполнение обязательств по налогам на прибыль	64	28	8	
Время на исполнение обязательств по налогам на труд	36	44	12	8
Время на исполнение обязательств по налогам на потребление	28	48	12	12

*Источник:* составлено автором.

Наибольшее время на исполнение обязательств по налогам на прибыль тратит бизнес в странах с формирующимися финансовыми рынками: в Бразилии (462 часа) и на Тайване (161 час), по налогам на труд – в Бразилии (335 часов) и Египте (165 часов), по налогам на потребление – в Бразилии (1161 час) и Пакистане (214 часов). Однако существенны данные значения и в странах-фронтах, тем более что, как было показано выше, общее число налогов в этих странах выше, что обуславливает и административную нагрузку. Общее число часов на исполнение налоговых обязательств в Российской Федерации (остающееся на протяжении последних лет на уровне 168 часов, несмотря на активное внедрение различных сервисов и инструментов, облегчающих уплату налогов) ниже соответствующего значения в 82%, или 18 стран с формирующимся рынком, и 20% стран с развитым финансовым рынком.

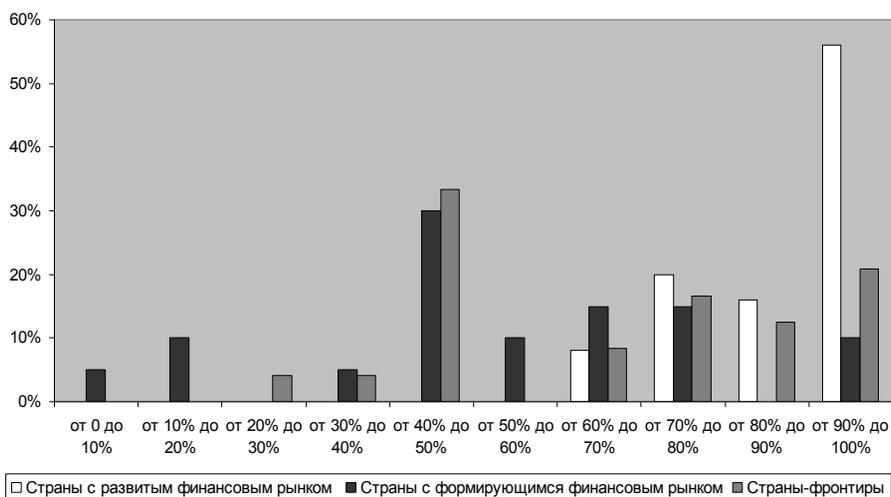


Рис. 1. Распределение стран по индексу процедур после подачи отчетности и уплаты налогов в зависимости от уровня финансового развития

Рейтинг легкости уплаты налогов 2019 г. позволяет сравнить еще один аспект издержек бизнеса на уплату налогов – процедуры после подачи отчетности и уплаты налогов. В соответствии с официальной методологией данный индекс основан на четырех компонентах: времени на соблюдение требований для возврата НДС, времени на получение возврата НДС, времени на соблюдение требований корректировки по налогу на прибыль и времени для корректировки налога на прибыль [23]. Если в стране применимы оба вида налогов – НДС и налог на прибыль, то индекс процедур после подачи отчетности и уплаты налогов рассчитывается как среднее арифметическое баллов по каждому из четырех компонентов. Если же в стране применяется только один вид налогов – НДС либо налог на прибыль, то индекс процедур после подачи отчетности и уплаты налогов рас-

считывается как среднее арифметическое баллов только по двум компонентам, относящимся к соответствующему налогу. Если не применяется ни НДС, ни налог на прибыль, то индекс не включается в рейтинг легкости уплаты налогов [15]. Среди анализируемых стран индекс не рассчитывался по Бахрейну, Катару и ОАЭ. Индекс рассчитывается в процентах, при этом наиболее удобные для бизнеса процедуры после подачи отчетности и уплаты налогов равны 1, наименее удобные – 0. Данный индекс не поддается прямой трактовке, но позволяет осуществлять межстрановые сравнения.

Значение индекса процедур после подачи отчетности и уплаты налогов свыше 90% (рис. 1) наблюдается в 14 странах с развитым финансовым рынком, 5 странах-фронтах (Латвия, Литва, Эстония, Маврикий, Марокко) и лишь в 2 странах с формирующимся финансовым рынком (Тайвань и Чехия).

Именно для стран с формирующимся финансовым рынком характерны и наименьшие значения индекса (7,8% в Бразилии, 10,5% в Пакистане, 19,2% в Перу), это обуславливает и наименьшие средние значения показателя (55%). Среднее значение для стран-фронтиров несколько выше (67,4%), однако и различия между странами группы тоже существенно выше. Значение данного показателя для Российской Федерации 73,6% является достаточно высоким для стран с формирующимся рынком, но все же в большинстве стран с развитым финансовым рынком процедуры после подачи отчетности и уплаты налогов признаются существенно более удобными для бизнеса.

## Выводы

По итогам проведенного исследования первая гипотеза о наличии особенностей налоговых условий для бизнеса в странах с формирующимся рынком в целом подтвердилась. Притом что формально средние ставки значимо между группами, по данным на 2017 г., не различались, время на исполнение налоговых обязательств, количество платежей по налогам на труд и показатели легкости уплаты налогов в контексте процессов после подачи отчетности и уплаты налогов существенно варьировались между группами; при этом наибольшие отличия были именно в налогах на труд.

Вторая гипотеза не нашла своего обоснования: однозначного вывода о более низкой налоговой нагрузке, выражаемой в ставке налога на среднее предприятие в странах с формирующимся рынком, по представленным данным сделать нельзя. Для стран-фронтиров характерны более низкие ставки налогов на прибыль и налогов на труд, но более высокие ставки прочих налогов. Вообще система обязательных платежей бизнеса в странах-фронтах более отличается от налоговых систем стран с развитым и формирующимся финансовыми рынками. При этом в странах с формирующимся рынком большую и более различающуюся по странам нагрузку формируют налоги на прибыль и труд.

Третья гипотеза нашла полное подтверждение. Издержки бизнеса на соблюдение налогового обязательства выше в странах с формирующимся рынком по сравнению со странами с развитым рынком и относительно времени на исполнение налоговых обязательств, и относительно числа платежей, и по процедурам после подачи отчетности и уплаты налогов. Среднее значение показателя времени на исполнение налоговых обязательств по группе стран с формирующимся рынком почти в 2 раза превышает это значение по группе стран с развитым рынком. Любопытно, что наименьшие различия между группами в этом наборе показателей наблюдаются для числа платежей по налогу на прибыль. Вероятно, этот показатель легче всего гармонизировать между странами.

Индекс процессов после подачи отчетности и уплаты налогов является новой составляющей индекса легкости уплаты налогов и публикуется с 2017 г. Он весьма удобен для дополнения характеристик институциональных условий налогообложения, так как характеризует прежде всего затраты (в том числе временные) на возврат НДС и на проверку по налогу на прибыль корпораций. Пожалуй, именно этот показатель наиболее наглядно демонстрирует различия между налоговыми системами стран с развитым и формирующимся финансовыми рынками.

Таким образом, можно выделить следующие особенности налоговых условий для бизнеса в странах с формирующимся рынком: большие затраты времени на исполнение обязанностей по уплате налогов, а также на возмещение НДС и налоговые проверки; большее число уплачиваемых налоговых платежей; большее значение ставки налогов на труд.

Отмеченные особенности стран с формирующимся финансовым рынком наглядно проявляются при анализе данных по России. Общая налоговая ставка на российский бизнес выше, чем в среднем по странам с формирующимся рынком, а ставка налога на прибыль – ниже. Административные издержки уплаты налогов в России в настоящее время ближе к показателям стран с развитым рынком, чем стран с формирующимся рынком. Это явилось результатом планомерной государственной политики по улучшению условий для исполнения налоговых обязательств, при этом целевыми показателями было именно улучшение позиции страны на анализируемом рынке, что было успешно достигнуто. Количество налоговых платежей бизнеса в России ниже среднего показателя по странам с формирующимся рынком. Однако индекс процессов после подачи отчетности и уплаты налогов России все же значительно отличается от индекса стран с развитым финансовым рынком. Таким образом, можно отметить меньшие административные издержки и все же более высокую тяжесть налогов, уплачиваемых бизнесом в России.

Интерес для дальнейших исследований может иметь анализ тенденций развития налоговых систем (предполагаем более существенные изменения в налоговых системах в странах с формирующимся рынком и большую стабильность налоговых систем стран с развитым рынком и стран-фронтиров), расширение анализируемых показателей и включение в них

условий налогообложения крупного бизнеса, значимости налогов корпоративного сектора относительно ВВП, а также отраслевых особенностей [24], оказывающих влияние на налоговые условия ведения бизнеса в странах с формирующимся финансовым рынком.

### Литература

1. *Львова Н.А.* Концепция сравнительной оценки финансовых систем // Актуальные проблемы экономики. 2016. № 5. С. 308–316.
2. *Воронова Н.С., Мирошниченко О.С., Тарасова А.Н.* Детерминанты развития российского банковского сектора как факторы экономического роста // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2016. № 4 (46). С. 165–183.
3. *Кормишикина Л.А., Королева Л.П.* Зарубежный опыт фискального стимулирования развития возобновляемой энергетики // Финансы и кредит. 2018. Т. 24, № 8 (776). С. 1891–1905.
4. *Иванов В.В., Бушуева Н.В.* Внешние источники финансирования российских предприятий: реалии и перспективы // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2007. № 1. С. 96–107.
5. *Покровская Н.В.* Влияние кризиса на налоговые условия заемного финансирования российских компаний // Экономика и экологический менеджмент. 2015. № 4. С. 70–76.
6. *Теневая экономика и уклонение от уплаты налогов: монография / под ред. А.П. Кирееенко, Д.Ю. Федотова.* Иркутск : ИрГУПС, 2017. 202 с.
7. *Львова Н.А., Покровская Н.В., Воронова Н.С.* Концепция финансовых парадоксов: предпосылки становления и траектории развития // ЭКО. 2017. № 6. С. 164–177.
8. *Reuttner I., Glass T.* The Financial Development Report. Geneva, NY : World Economic Forum, 2012.
9. *Tanzi V., Zee H.* Tax policy for emerging markets: developing countries // National Tax Journal. 2000. Vol. 53, № 2. P. 299–322.
10. *Amaglobeli D., Crispolti V., Dabla-Norris E., Karnane P., Misch F.* Tax policy measures in advanced and emerging economies: a novel database. IMF Working Paper, 2018.
11. *Bird R., Zolt. E.* Tax policy in emerging countries // Environment and Planning C: Government and Policy. 2008. Vol. 26. P. 73–86.
12. *Иванов В.В.* Методологические аспекты оценки налоговой дисциплины // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 89–92.
13. *Вылкова Е.С.* Налоговая составляющая показателей эффективности деятельности хозяйствующих субъектов // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2012. № 4 (84). С. 39–43.
14. *Doing Business 2019.* Training for Reform. 16th Edition. The World Bank, International Bank for Reconstruction and Development, 2019. 311 p. URL: [http://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report\\_web-version.pdf](http://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf) (access date: 08.02.2019).
15. *Методология* составления рейтинга «Налогообложение». URL: <http://russian.doingbusiness.org/ru/methodology/paying-taxes> (дата обращения: 08.02.2019).
16. *Финансовая система Китая / под ред. В.В. Иванова.* М., 2018. 352 с.
17. *Paying Taxes 2018.* PWC, World Bank Group, 2018. 46 p.
18. *Paying Taxes.* Data explorer. PWC. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html> (access date: 08.02.2019).
19. *FTSE Annual Country Classification Review.* Published: 26 September 2018. URL: [https://www.ftse.com/products/downloads/FTSE-Country-Classification-Update\\_latest.pdf](https://www.ftse.com/products/downloads/FTSE-Country-Classification-Update_latest.pdf) (access date: 08.02.2019).
20. *S&P Dow Jones Indices' Annual Country Classification Consultation.* Published: June, 2017. URL: <https://us.spindices.com/documents/index-news-and-announcements/20170615-spdji-annual-country-classification-consultation.pdf> (access date: 08.02.2019).

21. S&P Dow Jones Indices' 2018 Country Classification Consultation Results. Published: December, 2018. URL: [https://www.spice-indices.com/idpfiles/spice-assets/resources/public/documents/828959\\_spdji2018countryclassificationconsultationre-sults12.5.2018.pdf](https://www.spice-indices.com/idpfiles/spice-assets/resources/public/documents/828959_spdji2018countryclassificationconsultationre-sults12.5.2018.pdf) (access date: 08.02.2019).

22. Синенко О.А., Цыганова Т.Д. Участие России в проекте «Экономического пояса нового шелкового пути»: возможности и перспективы // Вестник Морского государственного университета. 2017. № 77 (77). С. 71–76.

23. Djankov S., Ganser T., McLiesh C., Ramalho R., Shleifer A. The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship // American Economic Journal: Macroeconomics. 2010. Vol. 2 (3). P. 31–64.

24. Баландина А.С. Подходы к дифференциации налогообложения нефтегазового сектора экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2012. № 3 (19). С. 44–47.

### Tax Conditions for Business in Emerging Market Countries

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 215–228.

DOI: 10.17223/19988648/46/15

Natalya V. Pokrovskaya, Saint Petersburg State University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: n.pokrovskaya@spbu.ru

**Keywords:** tax conditions for business, ease of paying taxes, income tax, developed financial market, emerging financial market, financial development.

The article addresses the tax conditions for doing business in countries with different levels of financial development. The aim of the study is to characterize the business tax conditions of countries with emerging financial markets. According to the results of the study of the ease of paying taxes for countries with developed, emerging financial markets and for frontier countries, it has been confirmed that there are particular tax conditions for businesses in each group of countries. For countries with emerging financial markets, on average, higher rates of income taxes are typical, and labor taxes are the largest and most differing burden on business. In emerging market countries, business costs associated with paying taxes are also high due to the long time to comply, a large number of payments, more costly procedures after filing reports and paying taxes.

### References

1. L'vova, N.A. (2016) The concept of financial systems' comparative evaluation. *Aktual'nye problemy ekonomiki – Actual Problems of Economics*. 5. pp. 308–316. (In Russian).

2. Voronova, N.S., Miroshnichenko, O.S., Tarasova, A.N. (2016) Determinants of the Russian Banking Sector Development as the Drivers of Economic Growth. *Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz – Economic and Social Changes: Facts, Trends, Forecast*. 4 (46). pp. 165–183. (In Russian). DOI: 10.15838/esc.2016.4.46.9

3. Kormishkina, L.A. & Koroleva, L.P. (2018) Fiscal encouragement of renewable energy development: International practices. *Finansy i kredit – Finance and Credit*. 2018. 24:8 (776). pp. 1891–1905. (In Russian).

4. Ivanov, V.V. & Bushueva, N.V. (2007) External Sources of Financing Russian Enterprises: Realities and Perspectives. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika – St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 1. pp. 96–107. (In Russian).

5. Pokrovskaya, N.V. (2015) Impact of crisis for tax conditions in Russian companies' debt financing. *Ekonomika i ekologicheskiy menedzhment – Economics and Environmental Management*. 4. pp. 70–76. (In Russian).

6. Kireenko, A.P. & Fedotov, D.Yu. (eds) (2017) *Tenevaya ekonomika i ukлонenie ot uplaty nalogov* [Shadow economy and tax evasion]. Irkutsk: Irkutsk State Transport University.
7. L'vova, N.A., Pokrovskaya, N.V. & Voronova, N.S. (2017) Kontsepsiya finansovykh paradoksov: predposylki stanovleniya i traektorii razvitiya [The concept of financial paradoxes: prerequisites for the formation and development trajectory]. *EKO – ECO*. 6. pp. 164–177. DOI: 10.30680/ECO0131-7652-2017-6-164-177
8. Reuttner, I. & Glass, T. (2012) *The Financial Development Report*. Geneva, NY: World Economic Forum.
9. Tanzi, V. & Zee, H. (2000) Tax policy for emerging markets: developing countries. *National Tax Journal*. 53 (2). pp. 299–322.
10. Amaglobeli, D. et al. (2018) *Tax policy measures in advanced and emerging economies: a novel database*. IMF Working Paper.
11. Bird, R. & Zolt, E. (2008) Tax policy in emerging countries. *Environment and Planning C: Government and Policy*. 26. pp. 73–86.
12. Ivanov, V.V. (2014) Metodologicheskie aspekty otsenki nalogovoy distsipliny [Methodological aspects of assessing tax discipline]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 3. pp. 89–92.
13. Vylkova, E.S. (2012) Tax component of business entities' performance indicators. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*. 4 (84). pp. 39–43. (In Russian).
14. The World Bank. (2019) *Doing Business 2019. Training for Reform*. 16th ed. The World Bank, International Bank for Reconstruction and Development. [Online] Available from: [http://www.world-bank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report\\_web-version.pdf](http://www.world-bank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf). (Accessed: 08.02.2019).
15. Russian.doingbusiness.org. (n.d.) *Metodologiya sostavleniya reytinga "Nalogooblozhenie"* [The methodology for compiling the rating "Taxation"]. [Online] Available from: <http://russian.doingbusiness.org/ru/methodology/paying-taxes>. (Accessed: 08.02.2019).
16. Ivanov, V.V. & Pokrovskaya, N.V. (eds) (2018) *Finansovaya sistema Kitaya* [The financial system of China]. Moscow: Prospekt.
17. PWC & World Bank Group. (2018) *Paying Taxes 2018*. PWC, World Bank Group.
18. PWC. (2019) *Paying Taxes. Data explorer*. [Online] Available from: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2019.html>. (Accessed: 08.02.2019).
19. FTSE. (2018) *Annual Country Classification Review*. [Online] Available from: [https://www.ftse.com/products/downloads/FTSE-Country-Classification-Update\\_latest.pdf](https://www.ftse.com/products/downloads/FTSE-Country-Classification-Update_latest.pdf). (Accessed: 08.02.2019).
20. S&P Dow Jones Indices. (2017) *Annual Country Classification Consultation*. [Online] Available from: <https://us.spindices.com/documents/index-news-and-announcements/20170615-spdji-annual-country-classification-consultation.pdf>. (Accessed: 08.02.2019).
21. S&P Dow Jones Indices. (2018) *Country Classification Consultation Results*. [Online] Available from: [https://www.spice-indices.com/idpfiles/spice-assets/resources/public/documents828959\\_spdji2018countryclassificationconsultationre-sults12.5.2018.pdf](https://www.spice-indices.com/idpfiles/spice-assets/resources/public/documents828959_spdji2018countryclassificationconsultationre-sults12.5.2018.pdf). (Accessed: 08.02.2019).
22. Sinenko, O.A. & Tsyganova, T.D. (2017) Opportunities and prospects of Russia's participation in the project of the "Silk Road Economic Belt". *Vestnik Morskogo gosudarstvennogo universiteta*. 77 (77). pp. 71–76. (In Russian).
23. Djankov, S. et al. (2010) The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship. *American Economic Journal: Macroeconomics*. 2 (3). pp. 31–64.
24. Balandina, A.S. (2012) Podkhody k differentsiatsii nalogooblozheniya neftegazovogo sektora ekonomiki [Approaches to the differentiation of taxation of the oil and gas sector of the economy]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. (19). pp. 44–47.

УДК 336.221 + 339.56  
DOI: 10.17223/19988648/46/16

**А.И. Погорлецкий**

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТРАНСГРАНИЧНЫХ ОПЕРАЦИЙ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ: ОСОБЕННОСТИ, ПРОБЛЕМЫ И ВОЗМОЖНОСТИ**

*В статье раскрываются характерные особенности налогового регулирования операций электронной коммерции с акцентом на соответствующие международные сделки с товарами, услугами и цифровыми продуктами; выделяются актуальные проблемы взимания налогов в сфере виртуальной трансграничной торговли; отмечаются направления возможного решения данных проблем как для национальных правительств, так и для специализированных международных организаций. Основная гипотеза, выдвигаемая автором, состоит в том, что трансграничная электронная коммерция в настоящее время развивается достаточно успешно и динамично, что требует совершенствования применяемых методов ее регулирования не только в рамках национальных экономик, но и на межгосударственном уровне.*

*Ключевые слова: трансграничная электронная торговля, трансграничная электронная коммерция, налогообложение, налоговое регулирование, налоговое администрирование, налоговый контроль, многосторонние инструменты налогового регулирования, «налог на Гугл», цифровизация.*

**Введение.** Вопросы налогового регулирования трансграничных операций электронной коммерции стали актуальными сразу же после появления виртуальной составляющей международной торговли, на стыке XX и XXI вв. За минувшие 20 лет удалось решить самые очевидные проблемы в данной сфере, такие как дистанционность сделок и связанная с ней сложность определения юрисдикции образования доходов продавцов; квалификация доходов от продаж в контексте существующих соглашений об избежании двойного налогообложения; применение в отношении операций электронной коммерции косвенных налогов, в особенности НДС и налогов с продаж. Современные информационные технологии и цифровизация экономики способствуют совершенствованию методов налогового администрирования и налогового контроля электронных внешнеторговых сделок, в том числе на базе межгосударственного взаимодействия. Вместе с тем налогообложение трансграничных операций электронной коммерции в текущих условиях развития системы мирохозяйственных связей по-прежнему не лишено ряда проблем, решению которых уделяется много внимания как на национальном, так и на международном уровне.

*Цель статьи* – раскрыть характерные особенности налогового регулирования операций электронной коммерции с акцентом на соответствующие международные сделки, выделить актуальные проблемы взимания

налогов в сфере виртуальной трансграничной торговли и обозначить направления решения данных проблем как для национальных правительств, так и для специализированных международных организаций.

В современной российской научной литературе налоговое регулирование электронной коммерции рассматривается по нескольким направлениям. Во-первых, стоит отметить комплексные труды по налогообложению электронной коммерции, охватывающие широкий круг вопросов в данной области, в основу которых легли соответствующие диссертационные исследования (С.К. Ильичев [1, 2], Ж.В. Писаренко [3, 4], Н.Т. Сорокин [4]). Во-вторых, авторов интересуют проблемы экономико-правового определения электронной коммерции для дальнейшей интерпретации соответствующих сделок в целях их налогообложения (работы С.А. Агагамедовой и О.Ю. Трубниковой [5], Р.П. Зиминой [6]), классификации и характеристик субъектов налогообложения при дистанционной торговле (К.М. Татарников [7], Л.Б. Фролова [8]) и специфики оказания цифровых услуг (Т. Рамазанов [9]), а также ликвидации законодательных пробелов в области регулирования налогообложения интернет-операций (А.А. Тедеев [10–12]). В-третьих, исследователи обращают внимание на необходимость разработки четких принципов и механизмов налогообложения в сфере интернет-экономики и электронной коммерции (К.О. Литвинский и С.Р. Владимирова [13], Л.В. Фролова [14], Н.А. Романенко [15]), в том числе путем расширения международного сотрудничества в данном вопросе (Е.Н. Кривенко (Тимченко) [16, 17], А.И. Погорлецкий [18]). И наконец, отдельно стоит выделить пока еще малочисленные публикации по детальному исследованию вопросов применения косвенных налогов в трансграничных операциях электронной коммерции (Е.В. Соколовская [19, 20]), что, несомненно, обладает повышенной актуальностью в конце второго десятилетия XXI в. Признавая ценность упомянутых предшествующих исследований, многие из которых были опубликованы 10–15 лет назад, мы в своем анализе и в последующих выводах обратим внимание на дальнейшее развитие объекта изучения в новейшую эпоху цифровизации как национальных экономик, так и системы мирохозяйственных связей в целом.

В статье будут применяться такие теоретические методы исследования, как анализ, синтез, классификация, обобщение и аналогия, а также количественные методы исследования, в основе которых лежит анализ статистических данных, который поможет выявить общие закономерности в изучаемом явлении и сделать соответствующие выводы. Основная гипотеза, выдвигаемая автором, состоит в том, что трансграничная электронная коммерция в настоящее время развивается достаточно успешно и динамично, что требует совершенствования применяемых методов ее регулирования, как в рамках национальных экономик, так и на межгосударственном уровне.

***Особенности налогообложения трансграничных операций электронной коммерции.*** В первую очередь отметим специфику, присущую налоговому регулированию электронной коммерции. Типовой закон

ЮНСИТРАЛ<sup>1</sup> об электронной торговле [21] предполагает отнесение к соответствующим сделкам любых операций купли-продажи, осуществленных с помощью электронного обмена данными. Соответственно, если заказ, оплата либо поставка продукции были осуществлены по каналам обмена информацией с использованием сети Интернет, то данную операцию можно характеризовать как электронную торговлю. Таким образом, любая покупка как материально-вещественного товара или услуги, так и виртуального цифрового контента, если она осуществлялась с помощью компьютера или мобильного устройства, подсоединенного к сети Интернет, может характеризоваться как электронная коммерция в ее расширенном понимании. С учетом быстрого распространения соответствующих технологий в настоящее время в трактовке ЮНСИТРАЛ от 1996 г. многие торговые операции в мире не обходятся без электронных каналов обмена данными между продавцом и покупателем в процессе: поиска товара, услуги, цифрового продукта; их заказа; подтверждения заказа продавцом; безналичной оплаты клиентом покупки с применением электронных банковских платежей; информирования покупателя о поставке оплаченного товара с выдачей электронного кассового чека.

С налоговой точки зрения операции электронной торговли целесообразно разделить на две составляющие: (1) *дистанционную покупку материально-вещественных товаров (услуг)* посредством виртуальных магазинов или платформ, но при этом поставка товара (услуги) осуществляется по каналам сбыта механическим путем с оплатой либо электронным платежом, либо наличными курьеру (представителю продавца); (2) *дистанционную покупку цифрового контента (включая электронные услуги)*, заказ, оплата и поставка которого осуществляются виртуально с использованием современных информационно-коммуникационных технологий. Налоговые проблемы в первом случае связаны с налоговым регулированием и контролем деятельности продавцов (получением ими прибыли с продаж), но движение товаров (услуг) при этом можно отслеживать и облагать косвенными налогами. Во втором случае цифровизация торговли усложняет внешний контроль получения продавцами платежей, а также факта поставки виртуального контента потребителям.

В процессе трансграничных операций электронной торговли движение товаров и ряда услуг между странами можно отследить и проконтролировать уплату соответствующих косвенных налогов и сборов (таможенных пошлин, НДС, акцизов, которые обычно перелаживаются на потребителя), но страна местонахождения покупателя при этом не претендует на налогообложение доходов дистанционного продавца – резидента иностранной юрисдикции. Вместе с тем юрисдикция конечного потребления товара (услуги) может потребовать от дистанционных розничных экспортеров уплаты НДС, в основе расчета которого лежит таможенная стоимость то-

---

<sup>1</sup> ЮНСИТРАЛ – Комиссия Организации Объединенных Наций по праву международной торговли (United Nations Commission on International Trade Law, UNCITRAL).

вара или фактическая цена оказания трансграничной услуги, в свой бюджет. Это делается для выравнивая условий конкуренции, поскольку в случае дистанционных продаж у продавцов из зарубежных стран могут появиться необоснованные преимущества на рынке страны сбыта продукции, связанные с компенсацией им НДС при экспорте в стране резидентства и отсутствием налогового агента, выплачивающего за них НДС при импорте. При трансграничных поставках цифрового контента, тесно взаимосвязанного с правами интеллектуальной собственности, а также с учетом быстрой цифровизации услуг, определенную сложность представляет еще и контроль факта поставки подобных виртуальных продуктов (пересечения границы данной юрисдикции), что усложняет налогообложение.

Налоговые последствия трансграничных операций электронной торговли можно представить схематически (см. рис. 1).

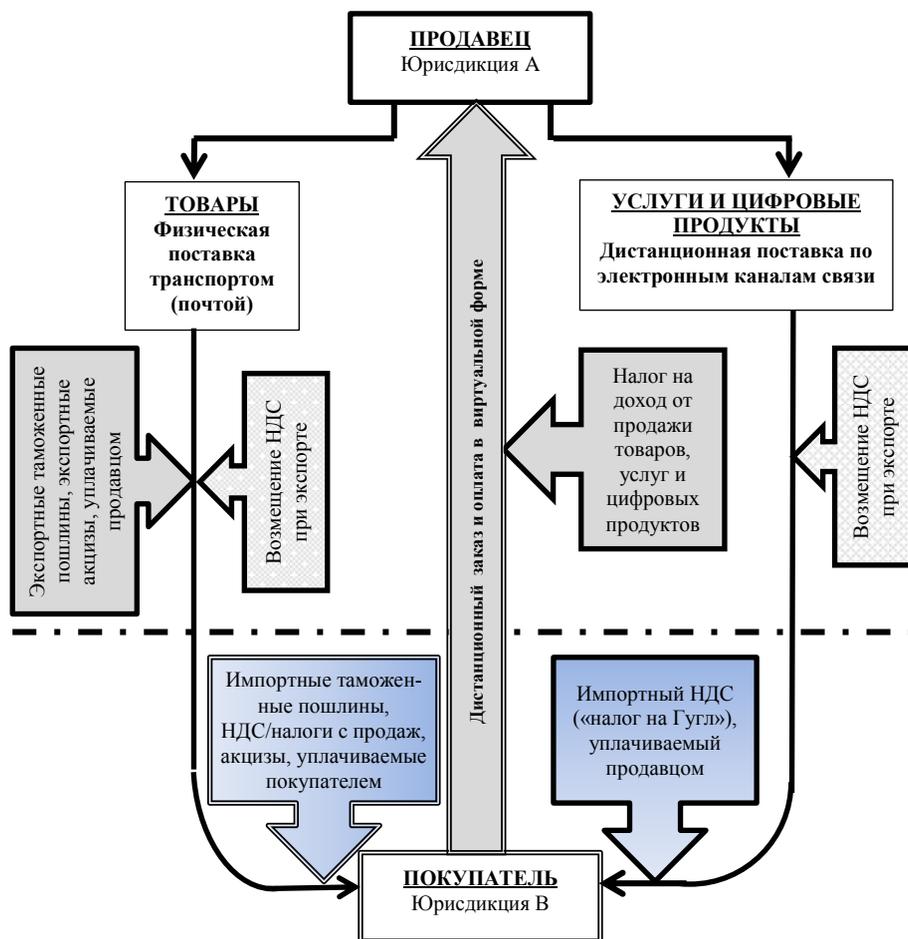


Рис. 1. Налоговые последствия трансграничных операций электронной торговли (составлено автором)

При дистанционном заказе и виртуальной оплате по электронным каналам связи в случае поставки материально-вещественных товаров продавцу как экспортеру возмещается величина НДС, но он должен будет заплатить экспортные пошлины (при наличии таковых) и акцизы. Далее, после пересечения товаром границы юрисдикции покупателя, обязанность по уплате импортной пошлины при дистанционных поставках (без участия торговых посредников в стране назначения) возлагается на покупателя. В некоторых случаях, особенно при оптовых поставках с целью последующей перепродажи, покупатель должен будет также уплатить НДС (налог с продаж) и акцизы (для подакцизных товаров).

При дистанционном оказании трансграничных услуг их продавец (экспортер) в своей юрисдикции освобождается от уплаты НДС, но должен будет заплатить НДС («налог на Гугл»<sup>1</sup>) в стране их конечного предназначения. По аналогичной схеме осуществляется и поставка цифрового контента, операции с которым напоминают по своей сути экспорт электронных услуг. И, конечно, продавец в своей юрисдикции уплачивает налог на доходы от трансграничных продаж товаров, услуг и цифровых продуктов. Кроме того, возможно распространение «налога на Гугл» и на сферу электронной торговли товарами, что избавит от уплаты импортного НДС покупателей.

Спецификой современной международной торговли является то, что в ней преобладает нецифровой контент. В настоящее время менее 1% стоимостного объема мирового экспорта и импорта составляют цифровые продукты, причем их доля даже сократилась: в начале 2000-х гг. она превышала 2% [23, с. 93]. Кроме того, вопросы налогообложения при трансграничных поставках цифрового контента достаточно хорошо отрегулированы: начиная с 1998 г. эту проблему целенаправленно решала ОЭСР, предложив как критерии классификации места происхождения дохода от сделки купли-продажи, так и интерпретацию действующих налоговых соглашений с учетом сделок электронной коммерции с цифровыми продуктами [18]. Соответственно, главные проблемы в сфере налогообложения в области трансграничных операций электронной коммерции в настоящее время связаны с движением материально-вещественных товаров, заказываемых с использованием электронных каналов обмена данными между продавцами и покупателями.

В общем объеме операций розничной торговли на электронную коммерцию приходится сравнительно немного. Доля электронной торговли в объеме глобальных продаж розничной торговли лишь немногим больше 10% [24], а в России это только 3% [25]). Таким образом, при всей своей

---

<sup>1</sup> Закон РФ № 244-ФЗ от 3 июля 2016 г. обязал с 1 января 2017 г. уплачивать НДС иностранные компании, оказывающие электронные услуги и продающие цифровой контент покупателям в России. Поскольку в перечень подлежащих обложению НДС электронных услуг вошли поисковые системы Интернета, в том числе Google, данный закон получил неофициальное название «Закон о налоге на Гугл» [22].

потенциальной привлекательности электронная торговля – в особенности трансграничная – пока еще не столь масштабна в сегменте B2C (business-to-customer). Вместе с тем стоит учитывать ее высокий потенциал роста, заметно опережающий как рост мировой экономики, так и рост экспортных операций международной торговли товарами и услугами (рис. 2). Это особенно заметно в России, где трансграничные операции электронной коммерции с товарами в 2017 г. уже достигли 40% [25].

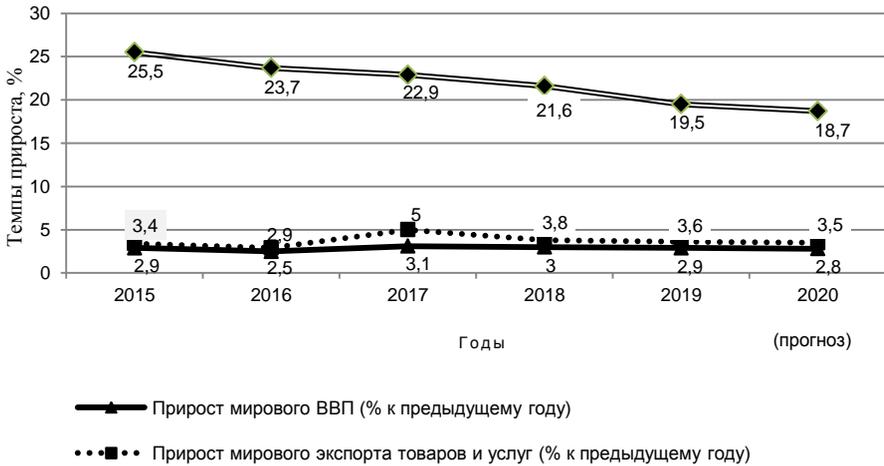


Рис. 2. Динамика мирового ВВП, мирового экспорта товаров и услуг и объема продаж мировой электронной коммерции, 2015–2020 гг. [26, 27]

Все вышперечисленное говорит о том, что в настоящее время из-за не слишком заметной абсолютной и относительной значимости электронной торговли, в том числе трансграничной, фискальный эффект от налогообложения ее доходов и операций для национальных бюджетов пока незначителен. В таких условиях налоговое регулирование трансграничной электронной коммерции должно фокусироваться не на задачах повышения собираемости прямых и косвенных налогов в данной сфере, а делать акцент на стимулирующей роли налогов, способствующих динамичному развитию потенциально значимой виртуальной области международной торговли. Низкие налоги на доходы и операции трансграничной электронной коммерции могут даже способствовать позитивному эффекту масштаба, обусловленному ростом торговых операций и развитием смежных видов активности.

Очевидно, что в условиях цифровизации как национальных экономик, так и всей системы мирохозяйственных связей трансграничные потоки товаров, услуг и продуктов интеллектуальной собственности, движение которых опосредуется электронными каналами обмена информацией, будут продолжать расти. Благодаря электронной коммерции, в частности, существенно увеличился трафик почтовых отправлений в национальном и

трансграничном сообщении, в которых пересылаются заказанные в интернет-магазинах товары (рис. 3). Это имеет позитивный мультипликационный эффект для развития транспорта, связи и логистических центров, почтовых и экспедиторских служб, способствует дополнительной занятости населения в качестве водителей, курьеров и операторов системы доставки почтовой корреспонденции. Соответствующие дополнительные доходы бизнеса и населения, в свою очередь, будут облагаться налогами на труд и капитал, повышая доходную часть государственных бюджетов. Несомненно, данные последствия должны учитывать налоговые системы всех заинтересованных в развитии стран мира и международные организации, занимающиеся налоговым регулированием.



Рис. 3. Рост объема посыльных отправок в мире, 2000–2016 гг. [23, с. 79]

**Проблемы налогообложения трансграничных операций электронной коммерции.** К числу основных проблем налогового регулирования трансграничных операций электронной торговли, на наш взгляд, необходимо отнести следующие пять:

1) конкурентные преимущества зарубежных дистанционных продавцов товаров, реализуемых через интернет-платформы, над интернет-ритейлерами страны местонахождения покупателя из-за различий в национальных системах налогообложения;

2) высокая степень чувствительности покупателей к изменению режимов налогообложения и таможенного регулирования, применяемых в отношении иностранных интернет-продавцов;

3) возможные злоупотребления в сфере B2B (business-to-business), связанные с электронной торговлей транснациональными бизнес-структурами в целях налоговой оптимизации;

4) диспропорции прямого и косвенного налогообложения в интеграционных сообществах, стимулирующие трансграничную торговлю, основанную на различиях в ставках подоходных налогов, НДС и акцизов;

5) появление децентрализованных автономных организаций (ДАО) как форм ведения виртуального бизнеса, лишенных свойств традиционных юридических и физических лиц – субъектов внешнеторговых операций.

Рассмотрим в соответствующем порядке суть перечисленных проблем.

1) *Конкурентные преимущества зарубежных дистанционных продавцов товаров, реализуемых через интернет-платформы*, вызваны различиями в налогообложении, которые нередко ставят национальных интернет-ритейлеров в менее выгодное положение. К примеру, в России, где очень высока доля трансграничных операций электронной торговли, около 90% зарубежных заказов покупателей приходится на китайские интернет-магазины [25]. Учитывая небольшую ценность большей части покупок (как правило, менее 200 евро), таможенные пошлины при пересылке товара в Россию по почте не взимаются<sup>1</sup>. Не взимается с розничных покупателей в случае покупки для личного потребления и импортный НДС (ставка 20%). Соответственно, итоговая цена зарубежного товара для российского покупателя представляет собой только издержки его производства плюс небольшую прибыль производителя и дистрибьютера товара, а также постоянно снижающуюся стоимость почтовой пересылки. После пересечения российской границы цена китайского товара практически никак не изменится в сравнении со стоимостью интернет-заказа (более того, дистанционный продавец-экспортер даже может возратить НДС, размер которого в КНР составляет 17%). Если же сравнивать купленный в китайском интернет-магазине товар с его аналогом на российском рынке, ввезенном из Китая легальным российским оптовым импортером, то его цена будет как минимум на четверть выше (5–20% при этом составит размер ввозной таможенной пошлины и 20% – величина импортного российского НДС, который может быть нивелирован компенсацией китайского экспортного НДС). Получается, что электронная торговля делает более выгодными прямые розничные закупки у китайских производителей с доставкой товара конечному потребителю почтой. Российский бюджет при этом несет налоговые потери, связанные не только с выпадением потенциально возможных ввозных таможенных пошлин и импортного НДС, но и от сокращения налоговых поступлений от доходов крупных компаний-импортеров и физических лиц, занятых в импортоориентированном секторе национальной экономики.

Напротив, если российский интернет-ритейлер будет поставлять товары в Китай, то к изначальной цене при пересечении товаром китайской границы добавится почти 70% – импортный НДС (17%), налог на потребление (его ставка варьируется в пределах 1–56% в зависимости от вида товарной продукции, в среднем – около 42%) и таможенная пошлина (около 10%).

---

<sup>1</sup> В 2018 г. для почтовых отправок весом менее 31 кг и заявленной таможенной стоимостью менее 1000 евро таможенные пошлины в России не применялись, в 2019 г. ограничение по стоимости составляет 500 евро (лимит действия – один календарный месяц), с 2020 г. – 200 евро при снятии ограничений по времени и количеству заказов.

С учетом ранее удержанного и входящего в таможенную стоимость российского НДС (ставка 20%), который при экспорте через электронные торговые площадки в формате розничной продажи компенсировать невозможно, цена российского товара, предназначенного для китайского рынка, оказывается почти вдвое выше, чем для внутреннего российского, и, как правило, неконкурентоспособна в сравнении с аналогичным товаром китайского производства.

Как мы видим, задачей налогового регулирования операций электронной торговли товарами становится создание равных конкурентных условий для внутренних и внешних интернет-продавцов путем нивелирования низкой налоговой нагрузки дистанционных ритейлеров из стран, активно стимулирующих экспорт. Вместе с тем к усилению фискальной нагрузки на импорт через интернет-магазины необходимо подходить с осторожностью, поскольку повышение цен из-за роста налогов оказывает отрицательное воздействие на потребителей, сокращая их располагаемые доходы.

2) *Высокая степень чувствительности покупателей к изменению режимов налогообложения и таможенного регулирования, применяемых в отношении иностранных интернет-продавцов*, хорошо проявляет себя в эластичности соответствующего спроса по цене. Мы уже отмечали, что большинство покупок в интернет-магазинах приходится на относительно невысокие по стоимости товары (самый большой средний чек в российских интернет-магазинах, торгующих электроникой, в 2017 г. не превысил 200 долл./170 евро [28]). Потребители обращаются в зарубежные интернет-магазины именно с целью сэкономить, поэтому любая попытка ужесточить налоговый и таможенный контроль за импортом в сфере электронной коммерции с целью повышения собираемости налогов и защиты внутреннего рынка от зарубежных конкурентов может привести к противоположным результатам, чем изначально предполагалось регуляторами. Поэтому повышать фискальную нагрузку на потребителей и операторов электронной торговли необходимо очень осторожно, в ряде случаев этого следует вообще избегать, пользуясь эффектом масштаба от роста торговли товарами через интернет-платформы при низких налогах.

Достаточно характерен в данной связи отрицательный пример Швеции, изменение таможенного и налогового регулирования в целях противодействия росту активности китайских интернет-магазинов в которой привело к падению объема операций электронной коммерции. С начала 2018 г. в Швеции был снижен порог применения НДС в отношении импортных товаров, пересылаемым по почте (НДС по ставке 25% стал применяться уже с первой кроны таможенной стоимости товара) и, кроме того, стал применяться специальный почтовый сбор за обработку корреспонденции в размере 125 шведских крон с отправления (около 13 евро), который необходимо было уплатить при личном получении посылки в почтовом отделении [29]. В итоге миллионы посылок с товарами, заказанных в зарубежных (преимущественно за пределами ЕС) интернет-магазинах, остались невостребованными, объем почтовых отправок в сравнении с 2017 г. упал на

60%. Покупатели, привыкшие к скорости и простоте доставки импортных товаров почтой, проигнорировали нововведения, проголосовав кошельком против излишних почтовых и таможенных формальностей и дополнительной фискальной нагрузки. Шведская почта, объем трансграничных почтовых операций которой столь заметно упал, понесла ощутимые финансовые потери, хотя изначально рассчитывала на компенсацию не менее чем в 100 млн евро в момент введения новаций в таможенное и налоговое регулирование интернет-торговли товарами [29].

3) *Возможные злоупотребления в сфере В2В, связанные с электронной торговлей транснациональными бизнес-структурами в целях налоговой оптимизации*, обычно связаны со схемами налогового планирования для перевода доходов ТНК в низконалоговые юрисдикции. Электронная торговля, в особенности цифровыми продуктами и услугами, оказываемыми виртуально, облегчает манипуляции с трансфертным ценообразованием внутри транснациональной группы, а также позволяет накапливать доходы от электронной коммерции в странах с низким уровнем налогообложения. В частности, многие ТНК осуществляют операции с интеллектуальной собственностью – популярным объектом внутрифирменной электронной торговли формата В2В – через такие специализированные юрисдикции, как Ирландия и Швейцария, где есть существенные льготы в налогообложении получаемых из-за рубежа роялти (ставку налога на прибыль при этом можно снизить практически до нулевой). В итоге бюджеты стран, на рынке которых представлены такие известные бренды, как Apple, Google, Microsoft или HP недополучают налоговые поступления в результате того, что доходы от электронных продаж контента дочерними структурами в виде роялти по нулевым ставкам налоговых соглашений репатрируются в адрес базовых лицензионных структур данных ТНК в специализированные низконалоговые юрисдикции, в которых они аккумулируются и затем с минимальными налоговыми последствиями реинвестируются.

Данная проблема наиболее остро встала перед мировым сообществом в период финансового и экономического кризиса 2008–2009 гг., когда бюджеты ведущих стран мира, отягощенные масштабными государственными антикризисными программами, теряли многомиллиардные потенциальные налоговые поступления от агрессивного налогового планирования ТНК. Динамичное развитие электронной коммерции, в которой преобладают операции В2В, заставляют национальные правительства и международные организации активно противодействовать налоговой оптимизации ТНК, построенной на виртуальном манипулировании ценами и на использовании льготных ставок налоговых соглашений с целью репатриации и последующего аккумулирования прибыли в низконалоговых юрисдикциях. Для этой цели как ужесточается национальное антиофшорное регулирование, так и совершенствуется межгосударственное взаимодействие, направленное против агрессивного налогового планирования с использованием современных цифровых технологий.

В частности, План ОЭСР по противодействию размыванию налоговой базы и переводу прибыли ТНК в низконалоговые юрисдикции (План

BEPS) консолидирует усилия заинтересованных стран мира в части контроля операций электронной коммерции, осуществляемых ТНК, отражая реакцию мирового сообщества на вызовы цифровизации (Action 1), злоупотребления с трансфертным ценообразованием (Actions 8, 9, 10, 13), агрессивное налоговое планирование (Action 12), предлагая использовать многосторонние инструменты регулирования деятельности ТНК (Action 15) [30]. Внедрение начиная с 2013 г. Плана BEPS уже дало свои результаты: к июню 2018 г. в государственные бюджеты было возвращено свыше 90 млрд евро (более 100 млрд долл.) в виде налогов, пеней и штрафов, которые заплатили ТНК, резко снизившие масштабы агрессивного налогового планирования [31].

4) *Диспропорции прямого и косвенного налогообложения в интеграционных сообществах, стимулирующие трансграничную торговлю, основанную на различиях в ставках подоходных налогов, НДС и акцизов*, искажают картину налоговых поступлений в бюджеты стран – членов интеграционной группировки. Различия в ставках НДС в государствах Евросоюза (ЕС) приводят к разной стоимости идентичных товаров, которые можно заказывать в интернет-магазинах стран с минимальной ставкой НДС. К примеру, минимальные ставки НДС в ЕС в Люксембурге (17%), на Мальте (18%), в Германии и на Кипре (по 19%), максимальные – в Венгрии (27%), Дании, Швеции, Хорватии (по 25%) [32]. Поскольку при внутренних пересылках в ЕС импортный НДС не взимается, то выигрыш в цене при заказе товара в интернет-магазине или при приобретении цифрового контента в Люксембурге для потребителя из Венгрии может составить не менее 10%. При трансграничных операциях между ЕС и другими странами мира дистанционные продавцы услуг или цифрового контента могут, зарегистрировавшись как плательщики НДС (аналога «налога на Гугл») в Люксембурге, также экономить до 10% своих издержек на одном лишь НДС. Показательно, что при этом в бюджет Люксембурга будут направляться те налоговые поступления, на которые могли бы рассчитывать и другие страны.

Подобные диспропорции возникают и с подакцизными товарами, такими как алкоголь или табачные изделия, которые также являются объектами электронной торговли. Так, наиболее низкая за счет невысоких акцизов на табак цена сигарет в Болгарии и Польше, а наиболее высокая – в 3–4 раза больше – в Великобритании и Ирландии [33]. Это побуждает заядлых британских и ирландских курильщиков делать заказы на сигареты в болгарских и польских интернет-магазинах, в результате чего поступления акцизов в бюджет Соединенного Королевства, а также Ирландии от такого трансграничного шопинга уменьшаются.

Есть аналогичные диспропорции в ставках НДС и акцизов и в государствах ЕАЭС, что также поощряет покупки в интернет-магазинах, в особенности подакцизных товаров. В частности, разница в уровне пивных акцизов между Россией и Республикой Беларусь двукратная, а между Россией и Казахстаном – почти в два с половиной раза.

Решение данной проблемы становится задачей налоговой гармонизации (координации), которая хотя и осуществляется применительно как к НДС, так и к акцизам в Евросоюзе, но даже в самом продвинутом на сегодняшний день интеграционном сообществе мира различия в соответствующих налоговых ставках сохраняются. Кроме того, выход Великобритании из ЕС (Brexit), несомненно, усложнит дальнейший процесс налоговой координации, в том числе и с учетом развития цифровизации и электронной коммерции. В странах ЕАЭС налоговая координация пока развивается менее успешно, но определенные успехи тоже есть: с 1 января 2019 г. введен единый таможенный тариф для импортных почтовых отправок [34]. На очереди – гармонизация НДС и акцизов.

5) *Появление децентрализованных автономных организаций (ДАО) как форм ведения виртуального бизнеса* – ответ хозяйствующих субъектов на вызовы цифровизации. По сути, ДАО – это цифровая платформа, самостоятельно обрабатывающая заказы и платежи на основе блокчейн-технологий [35], постепенно вытесняющая человеческий фактор из сферы электронной торговли на стороне продавца в формате B2C и одновременно с двух сторон в формате B2B. ДАО создают предпосылки к масштабному внедрению смарт-контрактов, заключаемых без участия человека и верифицируемых в децентрализованном режиме с помощью блокчейна. Налоговые последствия масштабного внедрения ДАО в области электронной коммерции очевидны: постепенное изменение структуры налогов (смещение акцентов с налогов на фонд оплаты труда персонала дистанционных продавцов на автоматически взимаемые налоги с интернет-операций и, возможно, интернет-роботов), утрата прежней значимости корпоративной социальной ответственности крупных бизнес-игроков как своеобразной квази-формы налогообложения дистанционных продавцов, а также усложнение централизованного налогового контроля государства, в основе которого лежат большие массивы данных (они теперь должны охватывать еще и широкий круг децентрализованных блокчейн-операций трансграничной электронной торговли). Поскольку можно задавать алгоритмы действий ДАО, в том числе и с учетом применения искусственного интеллекта, при экспорте товаров, услуг и цифровых продуктов ДАО могут стать самостоятельными налоговыми агентами, избавив конечных потребителей от большей части формальностей, связанных с процедурой уплаты таможенных пошлин, НДС и акцизов. Скорее всего изменения в части налогового администрирования электронной коммерции в ближайшее время как раз и будут предприняты в области отработки технологий контроля со стороны государства за собираемостью налогов с привлечением ДАО к процедурам, свойственным налоговым агентам.

Вышеперечисленные проблемы налогообложения трансграничных операций электронной коммерции в той или иной степени решаются по мере развития как современной цифровой экономики, так и соответствующих технологий налогового администрирования и налогового контроля. Примечательно, что инструментарий успешного решения проблем находится

под контролем не только национальных правительств, но и достаточно успешно используется на межгосударственном уровне.

**Новые возможности налогового регулирования трансграничных операций электронной коммерции.** Выделим спектр новых возможностей налогообложения и налогового регулирования, способствующих процессу цифровизации мировой экономики и развитию электронной торговли.

1. *Внедрение многосторонних межгосударственных инструментов налогового регулирования (multilateral instruments, MLI) операций электронной торговли*, которые призваны предотвращать как уклонение от уплаты налогов, так и чрезмерную оптимизацию налогообложения субъектами внешнеэкономической деятельности. MLI предполагают расширение международного обмена информацией в налоговой сфере на базе Общего стандарта отчетности ОЭСР (Common reporting standard, CRS) для автоматического обмена информацией о финансовых счетах субъектов трансграничной торговли [36, 37].

Благодаря MLI в сфере трансграничных электронных сделок будет крайне сложно использовать исключительно для целей налогообложения трансфертное ценообразование, а репатриация доходов от реализации прав на цифровую интеллектуальную собственность в виде роялти потребует четкого соблюдения концепции бенефициарного собственника, что сделает невозможным использование пониженных ставок налоговых соглашений в заведомо неправомерной ситуации. Цифровые технологии подобного контроля позволяют вести мониторинг международных операций электронной коммерции в режиме реального времени.

2. *Осуществление цифрового налогового контроля и обеспечение прозрачности операций трансграничной электронной торговли.* Глобальная система налогового контроля на базе уже внедренных регуляторных механизмов (как на национальном уровне, так и под эгидой ОЭСР, включая MLI) ставит все трансграничные операции электронной коммерции на контроль их соответствия международным стандартам налоговой прозрачности. Любая страна – участник этой системы может использовать не только механизмы национального налогового администрирования и контроля, но и получает доступ к налоговому контролю за деятельностью своих резидентов за рубежом. В итоге глобальная система налогового регулирования, контуры которой уже очевидны [38], контролирует и существенно ограничивает незаконные операции в сфере международной электронной торговли, повышает налоговую прозрачность соответствующих торговых сделок и оказывает положительное влияние на экономическое развитие за счет минимизации теневого сектора внешнеэкономической деятельности, связанного с противозаконными офшорными операциями.

В настоящее время компании сферы цифровой экономики, активно торгующие электронными услугами и виртуальным контентом, под угрозой преследования со стороны налоговых органов за активность, связанную с агрессивным международным налоговым планированием, все чаще идут навстречу национальным налоговым администрациям, возвращая в бюд-

жет ранее недоплаченные налоги. Так, в начале 2019 г. компания Apple в досудебном порядке согласилась выплатить в бюджет Франции около 500 млн евро, чтобы покрыть сумму ранее не выплаченных в стране налогов. Претензии французских налоговых органов на сумму 200 млн евро согласилась удовлетворить и компания Amazon – один из лидеров глобальной электронной торговли [39].

В России после введения «Закона о налоге на Гугл» иностранные интернет-компании в 2018 г. выплатили 12 млрд руб. НДС с продаж электронного контента (цифровых продуктов и услуг) физическим лицам, причем объем уплаченного в российский бюджет НДС после введения закона (1 января 2017 г.) увеличился в 2018 г. на 28%. С 1 января 2019 г. вступили в силу положения Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми иностранные компании, дистанционно поставляющие электронные услуги в Россию, должны платить НДС и при работе с корпоративными заказчиками (в сегменте B2B). В рамках исполнения новых правил налогообложения Федеральная налоговая служба (ФНС) России получила свыше 450 заявок от таких компаний – операторов рынка цифровых продуктов и услуг, как Cisco, IBM, Qiwi, Opera Software, Siemens, NokiaSolutions и др. Всего же на учете в ФНС России в качестве плательщиков НДС при оказании электронных услуг на начало февраля 2019 г. состояло 280 компаний [40].

3. *Реализация новой инициативы ОЭСР – проекта глобальной реформы налогообложения компаний с учетом вызовов цифровизации* [41]. Предполагается, что «страны и юрисдикции, участвующие в международной инициативе о противодействии размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (План BEPS), будут энергичнее работать над достижением решения, как наилучшим образом облагать налогами транснациональные предприятия в условиях быстрой цифровизации экономики» [42]. В настоящее время ТНК обычно уплачивают налоги в соответствии с доминирующим принципом резидентства, с учетом места регистрации компании или нахождения ее штаб-квартиры (центра управления и контроля). Новые предложения ОЭСР предполагают переход к налогообложению ТНК, вовлеченных в электронную торговлю, по месту получения выручки (принцип налогообложения у источника образования доходов).

В случае налогообложения доходов от электронной коммерции как в части поставок материально-вещественных товаров, так и виртуального контента (включая цифровые услуги) это будет означать ощутимые изменения в структуре образования доходов ТНК с их последующим налогообложением. В наибольшем выигрыше при этом окажутся страны местонахождения покупателей, а юрисдикции резидентства дистанционных продавцов будут нести потери налоговых поступлений в свои бюджеты, особенно по мере роста объемов операций трансграничной электронной коммерции. Однако с учетом пока не слишком высокой доли трансграничной электронной торговли в совокупном объеме мирового экспорта товаров и услуг, равно как и в общем объеме всей глобальной электронной коммерции, предложение ОЭСР не слишком ущемит интересы и стран – потреби-

телей продукции трансграничной электронной коммерции, и стран местонахождения дистанционных продавцов. Потребуется продолжение международного сотрудничества заинтересованных государств в области контроля деятельности ТНК на основе применения цифровых технологий налогового администрирования.

4. *Совершенствование национальных систем налогового администрирования и налогового контроля с целью охвата трансграничных операций электронной коммерции.* В настоящее время национальные налоговые и таможенные администрации многих стран мира уже создали и успешно апробируют на практике достаточно эффективные автоматизированные системы сбора налогов и пошлин, характерных для доходов и операций электронной торговли. В частности, и в странах ЕС, и в России действуют цифровые платформы, на которых построен учет сборов НДС, контроль движения подакцизных товаров, уплаты таможенных пошлин, применяются специальные электронные алгоритмы выявления возможных злоупотреблений со стороны компаний и физических лиц, занимающихся внешнеэкономической деятельностью. Существуют и механизмы компенсации НДС экспортерам, и даже учет контрольно-кассовых чеков при продажах в интернет-магазинах. Это предотвращает злоупотребления в сфере электронной коммерции, делая продажу виртуального контента не отличимой по своей налоговой прозрачности от продажи материально-вещественных товаров.

Задача ближайшего будущего – обмен данными между национальными специализированными системами контроля НДС и акцизов, а также их интеграция, в особенности в рамках региональных торгово-экономических сообществ. Как представляется, это может стать серьезным подспорьем процесса налоговой гармонизации (координации), будет содействовать сближению методов расчета налоговой базы, уровней налоговых ставок и характера предоставляемых налоговых льгот.

5. *Изменение моделей поведения налогоплательщиков, в том числе физических лиц.* Цифровизация мировой экономики заметно меняет модели поведения налогоплательщиков, в особенности тех, кто активно вовлечен в электронную торговлю. Наиболее активной частью ее пользователей являются миллениалы (рожденные в 1980–1995 гг.) и «поколение Z» (родившиеся в 1996–2010 гг.) [43]. Именно на эту часть населения планеты, а также на тех, кто появился на свет позже, и должна быть направлена соответствующая разъяснительно-воспитательная деятельность как национальных налоговых администраций, так и ОЭСР.

Дистанционные продавцы и покупатели, контактирующие между собой в глобальном информационном пространстве, пользующиеся социальными сетями и мобильными приложениями, должны четко представлять себе прозрачность современного мира, важность деловой репутации и персональной ответственности за свои действия, ценность позитивного личного профиля. Особую значимость при этом приобретает имидж добропорядочного социально ответственного налогоплательщика, который в рамках отношений B2G / G2B (business-to-government / government-to-business) и

G2C / C2G (government-to-customer / customer-to-government) является, помимо всего прочего, и субъектом электронной коммерции (в том числе и трансграничной), потребляющим государственные услуги или, наоборот, поставщиком товаров, электронных услуг и цифровых продуктов для государства.

В ряде случаев, как, например, в Китае, где действует система социального рейтинга [44], социальную ответственность налогоплательщиков приходится воспитывать достаточно жесткими директивными методами, но позитивный результат в виде законопослушных трансграничных дистанционных продавцов и покупателей, исправно платящих налоги, очевиден, особенно среди молодежи. В странах Скандинавии, напротив, давние традиции демократии и социально ответственного поведения пришили очень кстати для успешного развития цифровой экономики (и электронной коммерции), в которой отношения налогоплательщика и государства строятся на принципах равенства и взаимности.

В современной России государство, нередко применявшее на начальном этапе становления налоговой системы достаточно жесткие методы налогового администрирования и контроля, включая демонстративно-показательные силовые «маски-шоу» для устрашения налогоплательщиков, в настоящее время перешло к «дружественным методам» работы с бизнесом и населением. ФНС России теперь позиционирует себя как сервисную структуру, активно убеждающую бизнес и индивидуумов в ценности статуса добросовестного налогоплательщика. Действия ФНС при этом подкрепляются передовыми цифровыми технологиями, которые, с одной стороны, облегчают процедуры уплаты налогов, в том числе в сфере операций электронной торговли, с другой – показывают возможности быстрого выявления недобросовестных налогоплательщиков.

**Заключение.** Проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы:

– развитие трансграничной электронной коммерции, стоимостной объем операций которой составляет сравнительно небольшую долю мирового экспорта товаров, услуг и цифровых продуктов, пока не делает данную сферу деятельности фискально привлекательной для национальных правительств, но, учитывая высокие темпы роста глобальной электронной торговли, заставляет национальные правительства быть разумно осторожными в применяемых методах налогового регулирования;

– поскольку в настоящее время в глобальной электронной торговле преобладает нецифровой контент, то основное внимание в области налогообложения трансграничных операций электронной коммерции уделяется налоговым последствиям движения товаров (импортный НДС и ввозные таможенные сборы, возврат НДС при экспорте и др.);

– подавляющий объем операций электронной торговли в мире фокусируется в сегменте B2B, что требует повышенного налогового контроля операций трансграничной электронной коммерции, осуществляемой бизнесом, в особенности транснациональными корпоративными структурами;

– проблемы налогового регулирования электронной коммерции целесообразно решать путем консолидации усилий всех заинтересованных стран, а также с участием межправительственных организаций;

– межгосударственное налоговое регулирование трансграничной электронной торговли уже достигло определенных успехов – внедрены меры, направленные на предотвращение агрессивного налогового планирования дистанционных продавцов, действуют многосторонние инструменты налогового контроля, включая межгосударственный обмен информацией; при этом прогресс продолжается – на очереди реализация проекта всемирной реформы налогообложения прибыли ТНК от электронных продаж;

– глобальная система налогового регулирования, контуры которой уже очевидны, контролирует и существенно ограничивает незаконные операции в сфере международной электронной торговли, повышает налоговую прозрачность соответствующих сделок и оказывает положительное влияние на мирохозяйственное развитие за счет минимизации теневого сектора внешнеэкономической деятельности, связанного с противозаконными операциями налоговой оптимизации;

– Россия, являясь полноправным участником глобальной системы налогового регулирования, обладает необходимым практическим опытом налогообложения трансграничных операций электронной коммерции (к примеру, в части взимания НДС с электронных внешнеторговых операций или в виде концептуальной философии дружественного взаимодействия налоговых органов, бизнеса и граждан, лежащей в основе национальной налоговой политики), ценным для возможного заимствования другими странами мира.

### *Литература*

1. *Ильичев С.К.* Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции : дис. ... канд. экон. наук. М., 2002.
2. *Ильичев С.К.* Особенности налогообложения в сфере электронной коммерции: монография. М. : Маркет ДС, 2004.
3. *Писаренко Ж.В.* Налогообложение операций электронной коммерции в условиях глобализации : автореф. дис. ... канд. экон. наук. СПб., 2005.
4. *Писаренко Ж.В., Сорокин Н.Т.* Налогообложение операций электронной коммерции: науч. издание. СПб., 2006.
5. *Агамагомедова С.А., Трубникова О.Ю.* Проблемы правового регулирования трансграничной электронной коммерции // Таможенное дело и внешнеэкономическая деятельность компаний. 2017. № 1 (2). С. 450–464.
6. *Зимина Р.П.* Проблемы налогообложения интернет-торговли в Российской Федерации // Экономика, управление и право: инновационное решение проблем : сборник статей Международной научно-практической конференции. Пенза, 2016. С. 58–68.
7. *Татарников К.М.* Идентификация субъектов налогообложения при электронной коммерции // Актуальные тенденции развития мировой экономики Материалы междунар. научно-практической конференции : в 2 ч. Иркутск, 2016. С. 287–292.
8. *Фролова Л.Б.* Правовые проблемы налогообложения субъектов электронной предпринимательской деятельности // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 4 (28). С. 179–182.
9. *Рамазанов Т.* Некоторые аспекты налогообложения в цифровой экономике // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина. 2016. № 6 (22). С. 137–141.

10. *Тедеев А.А.* Электронная коммерция: пробелы налогообложения и проблемы их преодоления // *Налоговая политика и практика.* 2008. № 5. С. 63–67.
11. *Тедеев А.А.* Международные пробелы налогообложения при транснациональной электронной коммерции // *Финансовый менеджмент.* 2008. № 3. С. 80–82.
12. *Тедеев А.А.* Проблемы налоговой юрисдикции и международные пробелы налогообложения при транснациональной электронной коммерции // *Налоги.* 2008. № 4. С. 9–10.
13. *Литвинский К.О., Владимиров С.Р.* Формирование эффективного механизма налогообложения электронной коммерции // *Экономика: теория и практика.* 2017. № 2 (46). С. 47–55.
14. *Фролова Л.В.* Электронная коммерция и подходы к ее налогообложению в новых экономических условиях // *Микроэкономика.* 2009. № 6. С. 286–289.
15. *Романенко Н.А.* Проблемы и перспективы налогообложения субъектов электронной экономической деятельности в Российской Федерации // *Научно-технический вестник Санкт-Петербургского государственного университета информационных технологий, механики и оптики.* 2008. № 50. С. 134–142.
16. *Кривенко Е.Н.* Тенденции налогового регулирования операций электронной коммерции в современном мире // *Известия Иркутской государственной экономической академии.* 2015. Т. 25, № 4. С. 672–676.
17. *Тимченко Е.Н.* Международный обмен налоговой информацией как инструмент регулирования рынка электронной коммерции // *Инновационное развитие экономики.* 2016. № 3-1 (33). С. 134–137.
18. *Погорлецкий А.И.* Электронная коммерция и гармонизация налоговых систем в мировой экономике // *Финансовый мир.* Вып. 1 / под ред. В.В. Иванова и В.В. Ковалева. М.: Проспект, 2002. С. 369–380.
19. *Соколовская Е.В.* Косвенное налогообложение электронной торговли в открытой экономике // *Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы: материалы Международной конференции.* СПб., 2017. С. 428–436.
20. *Соколовская Е.В.* Косвенное налогообложение трансграничных сделок в электронной торговле // *Экономика и управление.* 2017. № 8 (142). С. 37–47.
21. *Типовой закон ЮНСИТРАЛ об электронной торговле и Руководство по принятию 1996 год с дополнительной статьей 5 бис, принятой в 1998 году.* Нью Йорк: Организация Объединенных Наций, 2006. URL: <http://ifap.ru/pr/2007/070428aa.pdf>
22. *Налог на Google* // *Tadviser.* 2019. 20 января. URL: [http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97\\_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3\\_%D0%BD%D0%B0\\_Google%22](http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3_%D0%BD%D0%B0_Google%22)
23. *World trade report 2018. The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce.* URL: [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/world\\_trade\\_report18\\_e\\_under\\_embargo.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf)
24. *Global E-commerce trends and statistics [2017–2018]* // *AmastyBlog.* 2018. January 29. URL: [https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL\\_E-COMMERCE\\_STATISTICS\\_OF\\_2017](https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL_E-COMMERCE_STATISTICS_OF_2017)
25. *Тренды, факты и драйверы роста e-commerce в 2018 году.* Shopolog. URL: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/trendy-fakty-i-drayvery-rosta-e-commerce-v-2018-godu/>
26. *The World Bank Indicators.* URL: <https://data.worldbank.org/indicator/>
27. *Тренды и Тенденции E-commerce 2018* // *Merehead.* 2018. 7 декабря. URL: <https://merehead.com/ru/blog/7-top-ecommerce-trends-2018/>
28. *Data Insight: интернет-торговля в России 2018* // *Shopolog.* 2018. 19 декабря. URL: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/data-insight-internet-torgovlya-v-rossii-2018/>

29. *New import tax for Chinese goods entering Sweden*. AKK Tech. 2018. January 31. URL: <https://www.akktek.com/new-import-tax-in-sweden>

30. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD. 2013. July 19. URL: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

31. *Холявко А., Базанова Е.* Популярныe офшоры резко ужесточили требования к бизнесу // *Ведомости*. 2019. 20 января. URL: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2019/01/20/791897-ofshori-uzhestochili-trebovaniya>

32. *2019 European Union VAT rates*. URL: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>

33. *Armstrong M.* Money to Burn: Europe's Most Expensive Cigarettes // *Statista*. 2017. September 25. URL: <https://www.statista.com/chart/11230/europes-most-expensive-cigarettes/>

34. *Таможенные пошлины с 1 января 2019 года*. URL: <https://pro2019god.ru/tamozhennye-poshliny-s-1-yanvarya-2019-goda/>

35. *Что такое децентрализованные автономные организации и зачем они нужны* // *Forklog*. 2016. 16 ноября. URL: <https://forklog.com/chto-takoe-detsentralizovannyye-avtonomnye-organizatsii-i-zachem-oni-nuzhny/>

36. *CRS by jurisdiction*. Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD), Automatic Exchange Portal. URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>

37. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters Second Edition* // OECD. 2017. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1549829601&id=id&accname=guest&checksum=09531082B5D366F7372DCD23D4255002>

38. *Погорлецкий А.И., Сутырин С.Ф.* Перспективы становления системы глобального налогового регулирования // *Вестник Санкт-Петербургского университета*. Сер. 5. 2010. Вып. 2. С. 47–59.

39. *Apple* выплатит Франции штраф €500 млн // *Коммерсант*. 2019. 5 февраля. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3874401>

40. *ФНС: «налог на Google» в 2018 году принес бюджету 12 млрд рублей* // *Вести Экономика*. 2019. 8 февраля. URL: <https://www.vestifinance.ru/articles/114427>

41. *International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation* // OECD. 2019. January 29. URL: <http://www.oecd.org/newsroom/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>

42. *ОЭСР настаивает на мировой реформе налогообложения компаний в условиях быстрой дигитализации экономики* // *Финмаркет*. 2019. 30 января. URL: <http://www.finmarket.ru/database/news/4931998>

43. *Be in the Know: 2018 Ecommerce Statistics You Should Know*. Disruptive advertising. URL: <https://www.disruptiveadvertising.com/ppc/ecommerce/2018-ecommerce-statistics/>

44. *Цифровая диктатура: как в Китае вводят систему социального рейтинга*. 2016. 11 декабря. URL: <https://www.rbc.ru/business/11/12/2016/584953bb9a79477c8a7c08a7>

### **Taxation of Cross-Border E-Commerce Transactions: Features, Challenges and Opportunities**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 229–250.

DOI: 10.17223/19988648/46/16

**Pogorletskiy A.I.**, Saint Petersburg State University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: [a.pogorletskiy@spbu.ru](mailto:a.pogorletskiy@spbu.ru)

**Keywords:** cross-border e-commerce, cross-border e-trade, taxation, tax regulation, tax administration, tax control, multilateral instruments of tax regulation, “Google tax”, digitalization.

The article reveals the general features of e-commerce operations tax regulation with an emphasis on the relevant international transactions with goods, services and digital products; highlights the actual problems of tax collection in the field of virtual cross-border trade; notes the directions of possible solutions to these problems both for national governments and for specialized international organizations. The main hypothesis the author puts forward is that cross-border e-commerce is currently developing quite successfully and dynamically, which requires improving the methods of its regulation both within the national economies and at the international level.

### References

1. Il'ichev, S.K. (2002) *Osobennosti nalogooblozheniya v sfere elektronnoy kommersii* [Features of taxation in the field of e-commerce]. Law Cand. Diss. Moscow.
2. Il'ichev, S.K. (2004) *Osobennosti nalogooblozheniya v sfere elektronnoy kommersii* [Features of taxation in the field of e-commerce]. Moscow: Market DS.
3. Pisarenko, Zh.V. (2005) *Nalogooblozhenie operatsiy elektronnoy kommersii v usloviyakh globalizatsii* [Taxation of e-commerce operations in the context of globalization]. Abstract of Law Cand. Diss. St. Petersburg.
4. Pisarenko, Zh.V. & Sorokin, N.T. (2006) *Nalogooblozhenie operatsiy elektronnoy kommersii* [Taxation of e-commerce operations]. St. Petersburg: [s.n.].
5. Agamagomedova, S.A. & Trubnikova, O.Yu. (2017) Legal regulation problems of cross-border e-commerce. *Tamozhennoe delo i vneshneekonomicheskaya deyatel'nost' kompaniy*. 1 (2). pp. 450–464. (In Russian).
6. Zimina, R.P. (2016) [Taxation problems of Internet commerce in the Russian Federation]. *Ekonomika, upravlenie i pravo: innovatsionnoe reshenie problem* [Economics, management and law: innovative solution to problems]. Proceedings of the International Conference. Penza: [s.n.]. pp. 58–68. (In Russian).
7. Tatarnikov, K.M. (2016) Identifikatsiya sub"ektov nalogooblozheniya pri elektronnoy kommersii [Identification of subjects of taxation in e-commerce]. *Aktual'nye tendentsii razvitiya mirovoy ekonomiki* [Current trends in the development of the world economy]. Proceedings of the International Conference. Irkutsk: [s.n.]. pp. 287–292. (In Russian).
8. Frolova, L.B. (2009) Pravovye problemy nalogooblozheniya sub"ektov elektronnoy predprinimatel'skoy deyatel'nosti [Legal problems of taxation of subjects of electronic business]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta – Vestnik of Saratov State Socio-Economic University*. 4 (28). pp. 179–182.
9. Ramazanov, T. (2016) Some aspects of taxation in the digital economy. *Vestnik Universiteta imeni O.E. Kutafina – Courier of the Kutafin Moscow State Law University*. 6 (22). pp. 137–141. (In Russian).
10. Tedeev, A.A. (2008) Elektronnaya kommersiya: probely nalogooblozheniya i problemy ikh preodoleniya [E-commerce: taxation gaps and problems in overcoming them]. *Nalogovaya politika i praktika*. 5. pp. 63–67.
11. Tedeev, A.A. (2008) Mezhdunarodnye probely nalogooblozheniya pri transnatsional'noy elektronnoy kommersii [International taxation gaps in transnational electronic commerce]. *Finansovyy menedzhment – Financial Management*. 3. pp. 80–82.
12. Tedeev, A.A. (2008) Problemy nalogovoy yurisdiktsii i mezhdunarodnye probely nalogooblozheniya pri transnatsional'noy elektronnoy kommersii [Problems of tax jurisdiction and international taxation gaps in transnational e-commerce]. *Nalogi*. 4. pp. 9–10.
13. Litvinskiy, K.O. & Vladimirov, S.R. (2017) Formirovanie effektivnogo mekhanizma nalogooblozheniya elektronnoy kommersii [The formation of an effective mechanism of taxation of electronic commerce]. *Ekonomika: teoriya i praktika*. 2 (46). pp. 47–55.
14. Frolova, L.V. (2009) Elektronnaya kommersiya i podkhody k ee nalogooblozheniyu v novykh ekonomicheskikh usloviyakh [E-commerce and approaches to its taxation in the new economic conditions]. *Mikroekonomika*. 6. pp. 286–289.

15. Romanenko, N.A. (2008) Problemy i perspektivy nalogooblozheniya sub"ektov elektronnoy ekonomicheskoy deyatel'nosti v Rossiyskoy Federatsii [Problems and prospects of taxation of subjects of electronic economic activity in the Russian Federation]. *Nauchno-tehnicheskiiy vestnik Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo universiteta informatsionnykh tekhnologiy, mekhaniki i optiki*. 50. pp. 134–142.

16. Krivenko, E.N. (2015) Trends in tax regulation of e-commerce transactions in the modern world. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii – Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*. 25 (4). pp. 672–676. (In Russian). DOI: 10.17150/1993-3541.2015.25(4).672-676

17. Timchenko, E.N. (2016) Mezhdunarodnyy obmen nalogovoy informatsiyey kak instrument regulirovaniya rynka elektronnoy kommertsii [International exchange of tax information as a tool for regulating the e-commerce market]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 3-1 (33). pp. 134–137.

18. Pogorletskiy, A.I. (2002) Elektronnaya kommertsiya i garmonizatsiya nalogovykh sistem v mirovoy ekonomike [E-commerce and harmonization of tax systems in the global economy]. In: Ivanov, V.V. & Kovalev, V.V. (eds) *Finansovyy mir* [Financial World]. Is. 1. Moscow: Prospekt.

19. Sokolovskaya, E.V. (2017) [Indirect taxation of electronic commerce in an open economy]. *Evolutsiya mezhdunarodnoy trgovoy sistema: problemy i perspektivy* [Evolution of the international trading system: problems and prospects]. Proceedings of the International Conference. St. Petersburg: St. Petersburg State University. pp. 428–436. (In Russian).

20. Sokolovskaya, E.V. (2017) Indirect Taxation of Cross-Border Transactions in Electronic Commerce. *Ekonomika i upravlenie*. 8 (142). pp. 37–47. (In Russian).

21. UN. (2006) *Tipovoy zakon YUNESITRAL ob elektronnoy trgovle i Rukovodstvo po prinyatiyu 1996 god s dopolnitel'noy stat'ey 5 bis, prinyatoy v 1998 godu* [UNCITRAL Model Law on Electronic Commerce (1996) with additional Article 5 bis as adopted in 1998]. New York: UN. [Online] Available from: <http://ifap.ru/pr/2007/070428aa.pdf>.

22. Tadviser.ru (2019) *Nalog na Google* [Google tax]. 20 January. [Online] Available from: [http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97\\_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3\\_%D0%BD%D0%B0\\_Google%22](http://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:244-%D0%A4%D0%97_%22%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3_%D0%BD%D0%B0_Google%22).

23. WTO. (2018) *World trade report 2018. The future of world trade: How digital technologies are transforming global commerce*. [Online] Available from: [https://www.wto.org/english/res\\_e/publications\\_e/world\\_trade\\_report18\\_e\\_under\\_embargo.pdf](https://www.wto.org/english/res_e/publications_e/world_trade_report18_e_under_embargo.pdf).

24. AmastyBlog. (2018) *Global E-commerce trends and statistics [2017–2018]*. January 29. [Online] Available from: [https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL\\_E-COMMERCE\\_STATISTICS\\_OF\\_2017](https://amasty.com/blog/global-e-commerce-trends-and-statistics-2017-2018/#GLOBAL_E-COMMERCE_STATISTICS_OF_2017).

25. Shopolog. (2018) *Trendy, fakty i drayvery rosta e-commerce v 2018 godu* [Trends, facts and drivers of e-commerce growth in 2018]. [Online] Available from: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/trendy-fakty-i-drayvery-rosta-e-commerce-v-2018-godu/>.

26. The World Bank. (n.d.) *The World Bank Indicators*. [Online] Available from: <https://data.worldbank.org/indicator/>.

27. Merehead. (2018) *Trendy i Tendentsii E-commerce 2018* [Trends and Tendencies of E-commerce 2018]. 7 December. [Online] Available from: <https://merehead.com/ru/blog/7-top-e-commerce-trends-2018/>.

28. Shopolog. (2018) *Data Insight: internet-torgovlya v Rossii 2018*. 19 December. [Online] Available from: <https://www.shopolog.ru/metodichka/analytics/data-insight-internet-torgovlya-v-rossii-2018/>.

29. AKK Tech. (2018) *New import tax for Chinese goods entering Sweden*. January 31. [Online] Available from: <https://www.akktek.com/new-import-tax-in-sweden>.

30. OECD. (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. July 19. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>.

31. Kholyavko, A. & Bazanova, E. (2019) Populyarnye ofshory rezko uzhestochili trebovaniya k biznesu [Popular offshore companies sharply tightened requirements for business]. *Vedomosti*. 20 January. [Online] Available from: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2019/01/20/791897-ofshori-uzhestochili-trebovaniya>.
32. Avalara.com. (2019) 2019 European Union VAT rates. [Online] Available from: <https://www.avalara.com/vatlive/en/vat-rates/european-vat-rates.html>.
33. Armstrong, M. (2017) Money to Burn: Europe's Most Expensive Cigarettes. *Statista*. September 25. [Online] Available from: <https://www.statista.com/chart/11230/europes-most-expensive-cigarettes/>.
34. Pro2019god.ru. (2019) *Tamozhennye poshliny s 1 yanvarya 2019 goda* [Customs duties from January 1, 2019]. [Online] Available from: <https://pro2019god.ru/tamozhennye-poshliny-s-1-yanvarya-2019-goda/>.
35. Forklog. (2016) *Chto takoe detsentralizovannye avtonomnye organizatsii i zachem oni nuzhny* [What decentralized autonomous organizations are, and why they are needed]. 16 November. [Online] Available from: <https://forklog.com/chto-takoe-detsentralizovannye-avtonomnye-organizatsii-i-zachem-oni-nuzhny/>.
36. OECD. (2017) *CRS by jurisdiction*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/>.
37. OECD. (2017) *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. Second Edition. [Online] Available from: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267992-en.pdf?expires=1549829601&id=id&accname=guest&checksum=09531082B5D366F7372DCD23D4255002>.
38. Pogorletskiy, A.I. & Sutyryn, S.F. (2010) Perspektivy stanovleniya sistemy global'nogo nalogovogo regulirovaniya [Prospects for the formation of a global tax regulation system]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ser. 5 – St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2. pp. 47–59.
39. Kommersant. (2019) Apple vyplatit Frantsii shtraf €500 mln [Apple will pay France a fine of € 500 million]. *Kommersant*. 5 February. [Online] Available from: <https://www.kommersant.ru/doc/3874401>.
40. Vesti. Ekonomika. (2019) FNS: “nalog na Google” v 2018 godu prines byudzhetu 12 mlrd rubley [Federal Tax Service: “Google tax” brought the budget 12 billion rubles in 2018]. *Vesti. Ekonomika*. 8 February. [Online] Available from: <https://www.vestifinance.ru/articles/114427>.
41. OECD. (2019) *International community makes important progress on the tax challenges of digitalisation*. January 29. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/newsroom/international-community-makes-important-progress-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>.
42. Finmarket. (2019) OESR nastaivaet na mirovoy reforme nalogooblozheniya kompaniy v usloviyakh bystroy digitalizatsii ekonomiki [OECD insists on a global reform of taxation of companies in the context of rapid digitalization of the economy]. *Finmarket*. 30 January. [Online] Available from: <http://www.finmarket.ru/database/news/4931998>.
43. Disruptive advertising. (2018) *Be in the Know: 2018 Ecommerce Statistics You Should Know*. [Online] Available from: <https://www.disruptiveadvertising.com/ppc/ecommerce/2018-ecommerce-statistics/>.
44. RBC. (2016) *Tsifrovaya diktatura: kak v Kitae vvodiat sistemu sotsial'nogo reytinga* [Digital dictatorship: how China introduces a social rating system]. 11 December. [Online] Available from: <https://www.rbc.ru/business/11/12/2016/584953bb9a79477c8a7c08a7>.

УДК 336.22

DOI: 10.17223/19988648/46/17

О.А. Синенко

## ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ МЕХАНИЗМОВ РЕГУЛИРОВАНИЯ В ОСОБЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОНАХ И ИТ-КЛАСТЕРАХ КАК ЭЛЕМЕНТ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВИЗАЦИИ<sup>1</sup>

*В статье проводится исследование существующих тенденций в цифровом развитии особых экономических зон и цифровых кластеров. Происходящие сейчас ИТ-трансформации способствуют появлению новых типов особых экономических зон – создаются не только высокотехнологичные зоны и цифровые кластеры, но и специализированные зоны развития робототехники, а также цифровые зоны свободной торговли, являющиеся симбиозом физической и виртуальной особой зоны, что способствует развитию конкурентного фискального регулирования в ИТ-секторе разных стран. Особенностью данных территорий является концентрация приоритетных высокотехнологичных направлений, использующих передовые ИТ-технологии – информационные инновации, биотехнологии, новые технологии материалов, роботизацию, а также развитие онлайн-среды. Автор систематизирует созданные цифровые экономические зоны в исследуемых странах, а также условия вхождения в парки высоких технологий и платформы электронных услуг. Выявлено, что для всех крупнейших особых экономических зон и кластеров в ИТ-сфере общим является предоставление налоговых преференций в отношении инвестиций в цифровые технологии и человеческий капитал (вычеты по расходам на обучение сотрудников, льготы при налогообложении доходов высококвалифицированных сотрудников), а также оказание государственной поддержки НИОКР. Рассмотрены особенности введения преференций для компаний и проектов, функционирующих в рамках данных территорий, в зависимости от присвоенного квалификационного статуса.*

*Ключевые слова: особые экономические зоны, налоговые преференции, ИТ-кластеры, высокотехнологичные зоны, цифровые зоны свободной торговли.*

Особые экономические зоны (ОЭЗ) на протяжении последних лет играют важную роль в привлечении иностранных инвестиций, создании рабочих мест, а также широко используются для запуска промышленных секторов и содействия передаче технологий в национальные экономики. С 1970-х гг. большинство зон было создано в развивающихся странах, так, по оценкам Международной организации труда, в 1986 г. функционировало 47 ОЭЗ в 130 странах, в 1995 г. их число составило 500 ОЭЗ, к 2006 г. – до 3 500 ОЭЗ в 130 странах. В настоящее время по всему миру насчитывается более 4 500 ОЭЗ, которые продолжают распространяться и диверсифицироваться

---

<sup>1</sup> Статья подготовлена в рамках проекта № 18-08-0014 «Трансформация налогообложения в цифровой экономике» по договору пожертвования денежных средств Фондом целевого капитала ФГАОУ ВПО «Дальневосточный федеральный университет» от 28.01.2019 г. № Д-38-19 и дополнительному соглашению № 1 от 19.03.2019 г.

под влиянием происходящих в экономике процессов [1, с. 51]. Целью данного исследования является выявление, анализ и обоснование современных трендов в цифровом развитии особых экономических зон. Происходящие в последние годы трансформации особых экономических зон с использованием фискальных инструментов могут стать реальным механизмом цифрового развития, способствующим интернационализации и обеспечению координации между удаленными странами. В большинстве стран наблюдается трансформация от зон экспортной переработки к высокотехнологичным зонам и цифровым кластерам, при этом появляются новые типы экономических зон. Одним из центров подобных изменений является Азиатско-Тихоокеанский регион, цифровизация экономики которого стала причиной трансформаций сектора производства и услуг и способствует расширению существующих отраслей и появлению новых.

Трансформация особых экономических зон в Японии происходит в направлении развития робототехники, биотехнологий и так называемых «отраслей будущего». Первая в мире особая зона развития и тестирования роботов (Special Zone for Robot Development and Testing, Tokku) была создана в 2003 г. в Кюсю. Сегодня в данном направлении активно развивается Азиатская IT-зона (Asia IT special zone) и Fukushima Robot Test Field (RTF, Fukushima Nama-Dori Robot Testing Zone) в провинции Фукусима [2, с. 6].

В Китае сейчас функционирует более 50 национальных зон экономического и технологического развития (National Economic and Technological Development Zones – NETD Zones). В марте 2015 г. в г. Ханчжоу была создана первая в Китае комплексная экспериментальная зона трансграничной электронной коммерции. Развитие комплексной экспериментальной зоны международной электронной коммерции – строительство центров инноваций, сервисов и больших данных, обладающих международной конкурентоспособностью в сфере интернет-торговли, позволило создать оптимальные условия для превращения г. Ханчжоу в стратегический центр на «Цифровом Шелковом пути» (Digital Silk Road). В 2016 г. основатель и глава Alibaba Джек Ма впервые предложил концепцию «e-WTP» (электронной мировой торговой платформы), призванной содействовать развитию и объединению среднего, малого и микробизнеса во всем мире, а также стимулировать всемирную торговлю, способствуя экспансии КНР и формируя новые правила глобальной торговли. За 3 года функционирования в Ханчжоу переехали почти 8 000 предприятий, занимающихся трансграничной интернет-торговлей, при этом г. Ханчжоу вошел в число китайских городов с самой динамично развивающейся экономикой [3].

Особое внимание уделяет Таиланд созданию так называемых суперкластеров, которые представляют собой географические концентрации отраслей, использующих передовые IT-технологии. Кластеризация особых экономических зон в рамках осуществления Инвестиционной стратегии Таиланда, начавшаяся в сентябре 2015 г., способствовала созданию цифровых кластеров в гг. Чиангмай и Пхукет [4, с. 5].

Во Вьетнаме в настоящее время функционируют 3 высокотехнологичных промышленных парка: Парк высоких технологий Хао Лак (в Ханое), Парк высоких технологий Сайгона (в Хошимине) и Парк высоких технологий Дананга (в Дананге). Общие требования к реализуемым в данных парках инвестиционным проектам регулируются налоговым законодательством страны, а также в циркуляре 83/2016 / ТТ-ВТС, при этом для каждой территории предусмотрена конкретная схема стимулирования инвестиций. Инвестиционный проект может быть реализован в рамках парков высоких технологий, если отвечает следующим условиям:

- вид деятельности входит в перечень приоритетных высокотехнологичных направлений (информационные технологии, биотехнологии, новые технологии материалов, технологии автоматизации) в соответствии с декретами 66/2014 / QD-ТТg и 13/2017 / QD-ТТg;

- затраты на научно-исследовательские работы, выполненные во Вьетнаме в рамках проекта, включают в себя общие расходы на научно-исследовательские работы (не менее 5% годового общего оборота), или расходы на НИОКР (не менее 1% годового общего оборота);

- численность сотрудников с высшим образованием, которые непосредственно вовлечены в научно-исследовательскую работу проекта, должна составлять не менее 5% от общей численности персонала проекта;

- производственная деятельность должна быть специализирована и организована с использованием методов автоматизации (не менее трети автоматических устройств управляется по заданным программам);

- система менеджмента качества проекта (компьютеризированная корпоративная система администрирования) соответствует специализированным международным стандартам (например, ISO 9000/2001, СММ или GMP);

- проект соблюдает экологические стандарты и технические регламенты в своей области деятельности в соответствии с требованиями на международные стандарты (например, ISO 14000) [5, с. 319].

В ноябре 2018 г. Alibaba Group и правительство Руанды заявили об официальном начале проекта Первой мировой электронной торговой платформы (eWTP) в Африке [6].

В России в сентябре 2018 г. китайский интернет-гигант Alibaba Group, оператор связи «Мегафон», Mail.ru Group и Российский фонд прямых инвестиций (РФПИ) в рамках Восточно-экономического форума договорились о создании совместной компании – AliExpress Russia, цель которой развивать трансграничные и местные торговые онлайн-площадки.

Опыт мультимедийного супер-коридора Малайзии (MSC Malaysia) является одним из примеров реализации успешных проектов в IT-секторе. Особая экономическая зона MSC Malaysia, которая существует с 1996 г. в центрально-южной части штата Селангор, внесла значительный вклад в развитие не только цифровой экономики Малайзии, но и ее ВВП в целом [7, с. 9]. В 2017 г. в Малайзии с целью содействия развитию IT-технологий запущены Малайзийский цифровой центр и при содействии Alibaba первая в мире цифровая зона свободной торговли (DFTZ) [8, с. 153].

На рис. 1 представлена динамика количества резидентов MSC Malaysia за период 1997–2015 гг., при этом 75% компаний принадлежит гражданам Малайзии. В 2015 г. экспорт компаний-резидентов составил 38% общего объема продаж MSC Malaysia [9, с. 7].

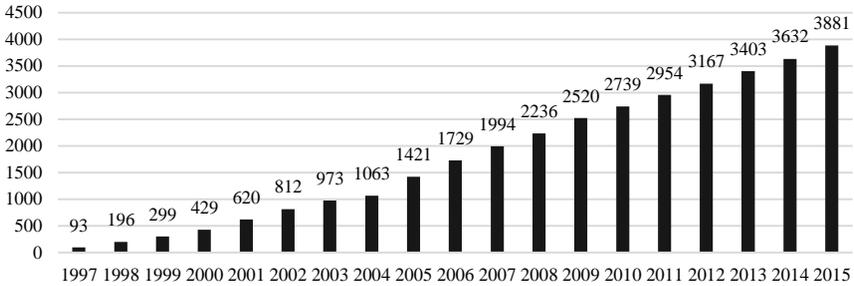


Рис. 1. Количество компаний-резидентов MSC Malaysia (ед.) (1997–2015 гг.)

Катализаторы развивающейся экосистемы цифровых инноваций MSC Malaysia: Аналитика больших данных (Big Data Analytics – BDA), Интернет вещей (the Internet of Things – IoT), электронная коммерция (E-Commerce), 6 центров обработки данных (Data Centre & Cloud) и система обеспечения кибербезопасности.

ОЭЗ MSC Malaysia присваивает резидентам – местным и иностранным компаниям ИТ-сферы разные квалификационные статусы и предоставляет привлекательные преференции, способствующие их развитию. Структура резидентов ОЭЗ MSC Malaysia, представленная на рис. 2, позволяет реализовать комплексный подход к развитию высокодоходной цифровой экономики, основанной на знаниях и призванной обеспечить кадровый потенциал. В структуре резидентов ОЭЗ MSC Malaysia большую часть занимают высокотехнологичные компании, 4% – инкубаторы и институты высшего образования, 13% – стартапы [10].

Вне зависимости от квалификационного статуса все резиденты особой экономической зоны MSC Malaysia приобретают право на получение налоговых льгот, а именно предоставление Pioneer Status (100%-ное освобождение от налогов) на срок до 10 лет или инвестиционного налогового вычета сроком до 5 лет, а также право на полное освобождение от таможенных пошлин на импорт мультимедийного оборудования. Для резидентов, имеющих статус стартапов, дополнительно предусмотрено освобождение от подоходного налога в размере 70% в течение 5 лет. По состоянию на 2018 г. благодаря 3 241 компании ИТ-сектора, функционирующей в ОЭЗ MSC Malaysia, было создано более 167 тысяч рабочих мест, при этом объем выручки составил 11,2 млрд долл. [11]. Динамичное развитие ОЭЗ MSC Malaysia и ее влияние на ИТ-сектор Малайзии является одним из факторов, позволивших стране занять 4-е место в рейтинге эффективности из 59 экономик мира.



Рис. 2. Структура резидентов MSC Malaysia

В ноябре 2017 г. в Малайзии была создана первая в мире цифровая зона свободной торговли (Digital Free Trade Zone, DFTZ) [11]. Проект был запущен в партнерстве с Alibaba Group в рамках дорожной карты правительства Малайзии, введенной в 2016 г. и направленной на удвоение к 2020 г. в стране объема рынка электронной коммерции. Цель проекта – объединить в глобальном масштабе компании малого и среднего бизнеса Малайзии на базе электронных платформ международной торговли (Alibaba) и содействовать трансграничной торговле и координации между странами в рамках инициативы «Один пояс и один путь».

Цифровая зона свободной торговли направлена на развитие электронной коммерции и увеличение экспорта продукции местных предприятий. Согласно проведенной в Малайзии экономической переписи 2016 г. 43 460 субъектов малого бизнеса занимается электронной коммерцией, но лишь 5,9% их доходов от электронной торговли получены благодаря международным транзакциям. В 2017 г. девять из десяти компаний в Малайзии являлись субъектами малого бизнеса, из которых 28% присутствовали в Интернете и только 15% из них использовали Интернет для содействия экспорту. В начале 2018 г. на платформах электронной коммерции в DFTZ представлено уже более 4 000 малайзийских малых и средних компаний.

DFTZ является симбиозом физической и виртуальной особой зоны и включает 3 ключевых элемента функционирования, обеспечивающих быструю доставку товаров клиентам (рис. 3) [10].

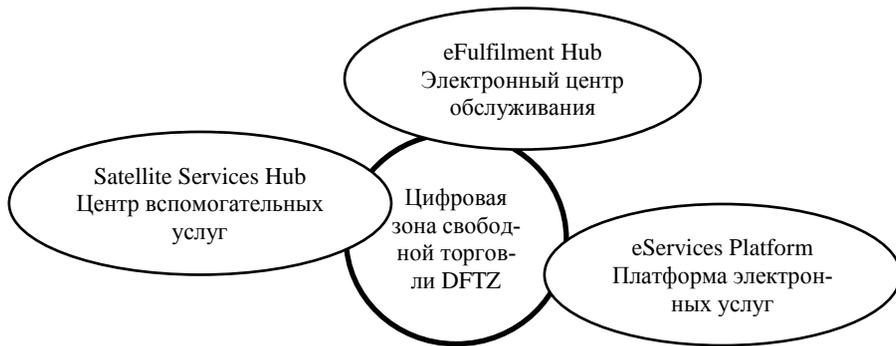


Рис. 3. Ключевые элементы функционирования цифровой зоны свободной торговли

Электронный центр обслуживания (eFulfilment Hub), расположенный вблизи Kuala Lumpur Internet City Aeropolis (KLIA), применяя новейшие автоматизированные технологии сортировки и комплектации, организует хранение до момента онлайн-заказа и логистику после, включая процесс комплектования, упаковки и доставки. Центр разработан как централизованный авиационный, авиагрузовой и логистический объект для Малайзии и региона АСЕАН с целью ускорения экспортных таможенных процедур.

Центр вспомогательных услуг (Satellite Services Hub) содействует организации и предоставлению резидентам дополнительных услуг, связанных с трансграничной торговлей, в том числе финансирование, страхование, сетевое взаимодействие, консалтинг и т.д. Центр расположен в г. Куала-Лумпур и включает в себя автономные онлайн-залы, учебные центры и открытые пространства для начинающих онлайн-предпринимателей.

Платформа электронных услуг (eServices Platform) предоставляет цифровые услуги, позволяющие эффективно управлять оформлением грузов и другими процессами, необходимыми для трансграничной торговли, включая консультации по карантину, разрешениям и трансграничной торговле. Кроме того, DFTZ помогает адаптировать экспортную деятельность компаний под требования целевых экспортных рынков. За первые полгода функционирования eServices Platform срок оформления грузов на воздушном терминале KLIA сократился с 6 до 3 часов.

Одной из ключевых преференций является традиционная для зон свободной торговли беспошлинная зона, в которую товары могут ввозиться беспошлинно для дальнейшей переработки или для реэкспорта. При этом отличие DFTZ от традиционной зоны свободной торговли состоит в оцифровке торговли и создании инфраструктуры для обслуживания субъектов малого и среднего бизнеса. Товары, приобретенные в Интернете и ввозимые любым лицом через международные аэропорты в Малайзии (KLIA, Пенанг, Сенай, Кота-Кинабалу, Кучинг и Субанг), освобождаются в DFTZ от налога на добавленную стоимость, если сумма покупки (за исключением сигарет, табака и алкоголя) не превышает RM500. При вывозе товаров за пределы DFTZ резиденты должны уплатить НДС.

Сейчас в Китае функционирует более 50 национальных зон экономического и технологического развития (National Economic and Technological Development Zones – NETD Zones), преференции в которых зависят от политики конкретной зоны и в основном предоставляются на местном уровне и включают в себя: льготные условия предоставления земельных участков или объектов недвижимости, финансирование инновационных IT-проектов, субсидии на привлечение талантливых кадров в области научных и технологических инноваций и др.

Развитие информационных кластеров сегодня становится неотъемлемой частью политики инновационного технологического развития стран. Одним из самых известных и успешных примеров является Силиконовая долина, которая сегодня получает треть всех венчурных инвестиций в США и является родиной многих всемирно известных компаний отрасли – Intel, Apple, Cisco, Yahoo, eBay и др. [12].

Одним из крупнейших китайских IT-кластеров стал Пекинский научный парк «Чжунгуаньцунь», в состав которого входят 97 инновационных инкубаторов, 29 университетских научно-технологических парков, 26 инкубационных платформ для сопутствующих направлений [13].

Индийской «кремниевой долиной» является г. Бангалор в регионе Карнатака, IT-кластер которого занимает 4-е место в рейтинге крупнейших мировых технологических кластеров. В рамках 3 особых экономических зон кластера Карнатака функционирует более 3 500 IT-компаний с ежегодным доходом более 32 млрд долл. США. Кластер, являясь одним из лидеров экспорта программного обеспечения, за 2016–2017 гг. обеспечил 18% общего объема экспорта Индии, что составило 82 млрд долл. США [14]. Подобные показатели обеспечены в том числе благодаря налоговым каникулам, предоставляемым экспортерам в ОЭЗ Индии на срок 15 лет: в течение первых 5 лет происходит 100%-ное освобождение экспортной прибыли, последующие 10 лет – 50%-ное [15].

«Кремниевый остров» есть и у Японии – остров Кюсю, который создавался с 1970-х гг. для развития полупроводниковой промышленности, в том числе солнечных батарей [16]. Кластер Кюсю с принятием «Робота стратегии Японии» был преобразован в один из мировых центров робототехники и производства промышленных роботов (Yaskawa Electric Corporation) [2].

В России процесс создания центров кластерного развития как эффективного механизма привлечения прямых иностранных инвестиций и интеграции российских кластеров в мировой рынок высокотехнологичной продукции начался в 2012 г. [17]. По данным Российской кластерной обсерватории, в настоящее время в России насчитывается 11 кластеров, специализирующихся на информационно-коммуникационных технологиях [18]. Помимо информационно-коммуникационных кластеров, в России существуют такие территории IT-развития, как инновационный центр «Сколково», Иннополис и с 2018 г. инновационные научно-технологические центры (ИНТЦ) [19].

Для получения налоговых преференций компаниям, осуществляющим деятельность в сфере информационных технологий в России, необходимо пройти государственную аккредитацию в Министерстве связи и массовых коммуникаций РФ [20] и удовлетворять следующим условиям (п. 6 ст. 259, п. 5 ст. 427 НК РФ) [21]:

1) доходы от деятельности в области информационных технологий должны составлять не менее 90% всех доходов организации (доходы, полученные от иностранных лиц, – не менее 70%);

2) среднесписочная численность работников для использования льготного порядка признания расходов на электронно-вычислительную технику (ЭВТ) должна составлять не менее 50 человек, а для применения пониженных тарифов страховых взносов – не менее 7 человек.

В РФ компании, осуществляющие бизнес в области информационных технологий, исследовательские корпоративные центры по проекту «Сколково», а также участники проектов в инновационных научно-технологических центрах имеют право на получение следующих преференций:

1) освобождение от начисления амортизации на ЭВТ, и возможность учитывать расходы на ее приобретение единовременно (п. 6 ст. 259 НК РФ);

2) уплачивать страховые взносы, применяя пониженные тарифы (пп. 3 п. 1 ст. 427 НК РФ) [21]. На переходный период до 2024 г. установлены пониженные тарифы страховых взносов: на обязательное пенсионное страхование (8,0%), на обязательное медицинское страхование (4,0%), на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (2,0%) или 1,8% – с выплат иностранным гражданам (лицам без гражданства), временно пребывающим в РФ (кроме высококвалифицированных специалистов)

Для исследовательских корпоративных центров по проекту «Сколково» применяются пониженные тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование – в размере 14%, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование – 0% (п. 10 ст. 427 НК РФ). Льготный тариф применяется в течение 10 лет со дня получения статуса участника проекта. Ограничением для данного тарифа является совокупный размер прибыли участника проекта «Сколково» свыше 300 млн руб.

Участники инновационного центра «Сколково», исследовательские корпоративные центры [22] и организации, ведущие научно-технологическую деятельность в ИНТЦ [19], имеют право на получение освобождений от уплаты следующих налогов:

– НДС в течение 10 лет со дня получения статуса участника проекта;  
– налога на прибыль организаций в течение 10 лет со дня получения статуса, до достижения годового объема полученной от реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав выручки в размере 1 млрд руб. (п. п. 1, 2 ст. 246.1 НК РФ). Кроме того, до 2022 г. имеют право применять нулевую ставку исследовательские корпоративные центры, у которых доходы от реализации

взаимозависимым лицам товаров (работ, услуг), от передачи имущественных прав составят менее 50% в общей сумме доходов;

– налога на имущество для организаций, признаваемых управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково», и организаций, получивших статус участника проекта в соответствии с Федеральным законом от 29 июля 2017 г. № 216-ФЗ «Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (п. 19 и 28 ст. 381 НК РФ);

– земельного налога (в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра «Сколково» или расположенных на территории ИНТЦ) (п. 10 и 13 ст. 395).

Аналогичный порядок предоставления налоговых преференций для компаний IT-сферы действует в Индии. IT-компании вне зависимости от размера и формы собственности могут получить освобождение от уплаты налогов на 5 или 10 лет – при условии, что компания зарегистрирована в технопарке. При этом компании, работающие в IT-сфере, независимо от размера и формы собственности имеют право до 31.03.2020 г. на получение налогового вычета в размере 200% расходов на НИОКР в рамках проекта [15, с. 56].

В КНР ставка корпоративного налога для любых зарегистрированных высокотехнологичных компаний составляет 15% (при основной ставке 25%) [23]. Кроме того, для компаний, функционирующих в IT-сфере в КНР, вне зависимости от наличия статуса резидента в NETDZ, предусмотрен ряд налоговых преференций. Компании, функционирующие в сфере научно-технологических инноваций, для получения налоговых преференций должны иметь статус технологически развитой сервисной компании (Technologically Advanced Service Company – TASC) или статус предприятия высоких и новых технологий (High and New Technology Enterprise – HNTE). Статус TASC или HNTE, кроме пониженной ставки по корпоративному налогу, предусматривает налоговые вычеты в размере 150% фактически осуществленных в течение года расходов на НИОКР. С 2017 г. технологически развитые сервисные компании дополнительно получили право на применение ставки 0% по НДС в отношении офшорного аутсорсинга, а также вычета для целей налогообложения прибыли по расходам на обучение работников в размере до 8% от фонда заработной платы (по сравнению с нормативом до 2,5% для обычных компаний).

Предприятия высоких и новых технологий, созданные в одной из пяти особых экономических зон или в новом районе Шанхай Пудун, имеют право на налоговые каникулы с первого года получения дохода в виде двухлетнего освобождения по корпоративному налогу. IT-компаниям малого и среднего бизнеса в КНР предоставляется так называемый «супер-вычет по расходам на НИОКР» – налоговый вычет в размере 175% фактически осуществленных в течение года расходов на НИОКР [5, с. 57–67].

Право на получение преференций в IT-сфере во Вьетнаме имеют следующие компании:

– высокотехнологичные инкубаторы, высокотехнологичные компании, венчурные инвестиции для развития высоких технологий;

– компании, применяющие высокие технологии или зарегистрированные в особых экономических зонах, высокотехнологичных парках, включая IT-кластеры, созданные по решению премьер-министра и включенные в список приоритетных проектов страны. Налоговые льготы по корпоративному налогу, предоставляемые компаниям в сфере высоких технологий во Вьетнаме, зависят от периода функционирования компании и приведены на рис. 4 [5, с. 319–329].

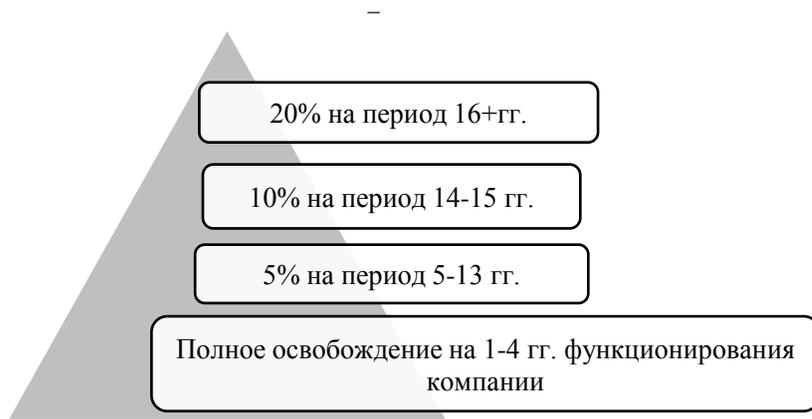


Рис. 4. Налоговые льготы по корпоративному налогу, предоставляемые компаниям в сфере высоких технологий во Вьетнаме

Кроме того, применение пониженной ставки по корпоративному налогу в размере 10% может быть продлено на срок до 30 лет для следующих инвестиционных проектов:

- стоимостью не менее 4 000 млрд донгов, задействованных в Парке высоких технологий Хоа Лак;
- стоимостью не менее 3 000 млрд донгов, задействованных в Парке высоких технологий Дананга.

Кроме того, компаниям для создания основных средств инвестиционного проекта предоставляются преференции по импортным таможенным пошлинам в течение 5 лет на сырье, материалы и комплектующие, которые не производятся внутри страны. Дополнительно компании получают право на освобождение от налога на землепользование, а также льготные условия аренды земли в рамках конкретного парка высоких технологий.

Компании, занимающиеся исследованиями и разработками на Филиппинах, для получения преференций должны осуществлять деятельность в IT-парке или особой экономической зоне, а также пройти регистрацию в Philippine Economic Zone Authority (PEZA). В соответствии с Законом Республики № 7916 или Законом об особых экономических зонах 1995 г., компаниям предоставляются налоговые каникулы, после окончания кото-

рых предусмотрена возможность уплачивать специальный налог на валовой доход в размере 5%, заменяющий все национальные и местные налоги. Также предусмотрено освобождение от таможенных пошлин импортного оборудования или материалов, дополнительный вычет в размере 50% расходов на обучение и др. [5, с. 203–209].

Таким образом, в зависимости от национальных или локальных приоритетов для развития IT-технологий и IT-кластеров страны по всему миру развивают широкий спектр ОЭЗ. Происходящие сейчас IT-трансформации способствуют появлению новых типов особых экономических зон – создаются не только высокотехнологичные зоны и цифровые кластеры, но и специализированные зоны развития робототехники, а также цифровые зоны свободной торговли, являющиеся симбиозом физической и виртуальной особой зоны, что способствует развитию конкурентного фискального регулирования в IT-секторе разных стран. Особенностью данных территорий является концентрация приоритетных высокотехнологичных направлений, использующих передовые IT-технологии – информационные инновации, биотехнологии, новые технологии материалов, роботизацию, а также развитие онлайн-среды. Проведенное исследование механизмов регулирования выявило, что для всех крупнейших особых экономических зон и кластеров в IT-сфере характерным является предоставление налоговых преференций в отношении инвестиций в цифровые технологии и человеческий капитал (вычеты по расходам на обучение сотрудников, льготы при налогообложении доходов высококвалифицированных сотрудников), а также оказание государственной поддержки НИОКР. Кроме того, характерной особенностью является введение преференций для компаний и проектов, функционирующих в рамках данных территорий, в зависимости от присвоенного квалификационного статуса.

Направления дальнейших исследований – разработка универсального подхода к оценке эффективности налоговых льгот в рамках особых экономических зон в IT-сфере.

### *Литература*

1. *World Investment Report*. UNCTAD. 2018. 213 p. ISBN: 978-92-1-112926-7. URL: [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018_en.pdf) (accessed: 12 Jan 2019).
2. *Japan's New Robot Strategy*. Ministry of Economy, Trade and Industry (METI). Government of Japan. April 2018. 27 p. URL: <https://www.djw.de/ja/assets/media/Veranstaltungen/Symposium,%20MGV/duesseldorf-20180416/djw-symposium-duesseldorf-16.04.2018-kurihara-meti.pdf> (accessed: 10 Jan 2019).
3. *Концепция «WTP» превратит Ханчжоу в центр «Интерактивного Шелкового пути»*. 2018-02-06 // Портал «Один пояс – один путь». URL: <https://rus.yidaiyilu.gov.cn/business/economy/47249.htm> (дата обращения: 15.01.2019).
4. *Thailand Moving Ahead with Cluster Development*. Thailand Board of Investment. Bangkok. BOI. 2015. 7 p. URL: [https://www.boi.go.th/upload/content/BOI-brochure-cluster%20area-EN-20151116\\_53354.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/BOI-brochure-cluster%20area-EN-20151116_53354.pdf) (accessed: 10 Jan 2019).
5. *Worldwide R&D Incentives*. Reference Guide. Ernst & Young Global Limited. 2018. 412 p. URL: <https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives->

reference-guide/\$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf (accessed: 15 Jan 2019).

6. *Tasamba J.* Rwanda, Alibaba launch Africa's first eWTP. 01.11.2018. URL: <http://www.chinadaily.com.cn/a/201811/01/WS5bdaac92a310eff303285f9e.html> (accessed: 11 Jan 2019).

7. *Gholami R., Lee S., Heshmati A.* The causal relationship between ICT and FDI». UNU-WIDER. United Nations University (UNU). Research Paper 2005/26. 21 p. URL: <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/rp2005-26.pdf> (accessed: 11 Jan 2019).

8. *Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2018: Fostering Growth Through Digitalisation*, OECD Publishing, Paris, 236 p. URL: [https://www.oecd.org/dev/SAEO2018\\_Preliminary\\_version.pdf](https://www.oecd.org/dev/SAEO2018_Preliminary_version.pdf). (accessed: 15 Jan 2019).

9. *Malaysia Annual Industry Report*. MSC Malaysia. 2015. 35 p. URL: <https://www.mdec.my/assets/migrated/pdf/2015-MSM-Malaysia-Annual-Industry-Report-final.pdf> (accessed: 15 Jan 2019).

10. *Eligibility criteria for MSC Malaysia status*. Malaysian Digital Economy Corporation (MDEC). URL: <https://mdec.my/msc-malaysia/qualifying-criteria> (accessed: 15 Jan 2019).

11. *Tham Siew Yean*, The Digital Free Trade Zone (DFTZ): Putting Malaysia's SMEs on to the Digital Silk Road. 2018 № 17. 9 p. (26.03.2018). ISSN 2335-6677. URL: [https://www.iseas.edu.sg/images/pdf/ISEAS\\_Perspective\\_2018\\_17@50.pdf](https://www.iseas.edu.sg/images/pdf/ISEAS_Perspective_2018_17@50.pdf) (accessed: 10 Jan 2019).

12. *Особые экономические зоны. Зарубежный и отечественный опыт / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. С. 59–68.*

13. *Zhongguancun Science Park*. URL: <http://en.zpark.com.cn> (accessed: 10 Jan 2019).

14. *The Karnataka Industrial Areas Development Board*. 2018. URL: <http://kiadb.in> (accessed: 15 Jan 2019).

15. *Tax & Regulatory laws of India*. April 2018. 74 p. URL: [https://static.invest-india.gov.in/s3fs-public/inline-files/Taxation%20Toolkit\\_1.pdf](https://static.invest-india.gov.in/s3fs-public/inline-files/Taxation%20Toolkit_1.pdf) (accessed: 15 Jan 2019).

16. *Kyushu-Silicon Island*. 2018. URL: [http://www.kyuden.co.jp/en\\_investq\\_industries\\_silicon.html](http://www.kyuden.co.jp/en_investq_industries_silicon.html) (accessed: 10 Jan 2019).

17. *Об утверждении Стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 года: распоряжение Правительства РФ от 08.12.2011 № 2227-р (ред. от 18.10.2018) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.*

18. *Карта кластеров России: Российская кластерная обсерватория*. 2019. URL: <http://map.cluster.hse.ru/> (accessed: 15 Jan 2019).

19. *Об инновационных научно-технологических центрах и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: федеральный закон от 29.07.2017 № 216-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.*

20. *О государственной аккредитации организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий: Постановление Правительства РФ от 06.11.2007 № 758 (ред. от 28.09.2015) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.*

21. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 11.10.2018) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.*

22. *Об инновационном центре «Сколково»: федеральный закон от 28.09.2010 № 244-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // КонсультантПлюс: справ.-правовая система.*

23. *Overview of PRC Taxation System*. China Corporate Tax. PwC. 2018. URL: <https://www.pwccn.com/en/services/tax/accounting-and-payroll/overview-of-prc-taxation-system.html> (accessed: 15 Jan 2019).

## **The Application of Regulatory Mechanisms in Special Economic Zones and It Clusters as an Element of Digitalization Development**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 251–264.

DOI: 10.17223/19988648/46/17

**Olga A. Sinenko**, Far Eastern Federal University (Vladivostok, Russian Federation). E-mail: sinenko.oo@dvfu.ru

**Keywords:** special economic zones, tax preferences, IT clusters, high-tech zones, digital free trade zones.

The article analyzes the current trends in the digital development of special economic zones and digital clusters. The ongoing IT transformations contribute to the emergence of new types of special economic zones – high-tech zones and digital clusters, specialized robotics development zones, as well as digital free trade zones that are a symbiosis of the physical and virtual special zones. These processes contribute to the development of competitive fiscal regulation in the IT sector of different countries. A special feature of these territories is the concentration of high-tech priority areas that use advanced IT technologies – informational innovations, biotechnologies, new materials technologies, robotization and online environment development. The author systematizes the established digital economic zones in the countries under study and conditions for entering into high-tech parks and electronic services platforms. It has been revealed that, for all the largest special economic zones and clusters in the IT sphere, it is common to provide tax preferences for investments in digital technologies and in human capital (deductions for employee training expenses, benefits for taxing incomes of highly skilled employees) and R&D support. The features of the introduction of preferences for companies and projects operating within these territories depending on the assigned qualification status are considered.

### References

1. UNCTAD. (2018) *World Investment Report*. [Online] Available from: [https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018\\_en.pdf](https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2018_en.pdf). (Accessed: 12.01.2019).
2. Djw.de. (2018) *Japan's New Robot Strategy*. Ministry of Economy, Trade and Industry (METI). Government of Japan. April 2018. [Online] Available from: <https://www.djw.de/ja/assets/media/Veranstaltungen/Symposium,%20MGV/duesseldorf-20180416/djw-symposium-duesseldorf-16.04.2018-kurihara-meti.pdf>. (Accessed: 10.01.2019).
3. Odin poyas – odin put'. (2018) *Kontseptsiya "eWTP" prevratit Khanchzhou v tsentr "Interaktivnogo Shelkovogo puti"* [The eWTP concept will turn Hangzhou into an Interactive Silk Road center]. 6 February. [Online] Available from: <https://rus.yidaiyilu.gov.cn/business/economy/47249.htm>. (Accessed: 15.01.2019).
4. BOI. (2015) *Thailand Moving Ahead with Cluster Development*. Bangkok: Thailand Board of Investment. [Online] Available from: [https://www.boi.go.th/upload/content/BOI-brochure-cluster%20area-EN-20151116\\_53354.pdf](https://www.boi.go.th/upload/content/BOI-brochure-cluster%20area-EN-20151116_53354.pdf). (Accessed: 10.01.2019).
5. Ernst & Young Global Limited. (2018) *Worldwide R&D Incentives. Reference Guide*. [Online] Available from: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/\\$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide/$FILE/ey-2018-worldwide-rd-incentives-reference-guide.pdf). (Accessed: 15.01.2019).
6. Tasamba, J. (2018) *Rwanda, Alibaba launch Africa's first eWTP*. 01 November. [Online] Available from: <http://www.chinadaily.com.cn/a/201811/01/WS5bdaac92a310eff303285f9e.html>. (Accessed: 11.01.2019).
7. Gholami, R., Lee, S. & Heshmati, A. (2005) *The causal relationship between ICT and FDI*". UNU-WIDER. United Nations University (UNU). Research Paper 2005/26. [Online] Available from: <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/rp2005-26.pdf>. (Accessed: 11.01.2019).
8. OECD. (2018) *Economic Outlook for Southeast Asia, China and India 2018: Fostering Growth Through Digitalisation*. Paris: OECD Publishing. [Online] Available from: [https://www.oecd.org/dev/SAEO2018\\_Preliminary\\_version.pdf](https://www.oecd.org/dev/SAEO2018_Preliminary_version.pdf). (Accessed: 15.01.2019).

9. MSC Malaysia. (2015) *Malaysia Annual Industry Report*. [Online] Available from: <https://www.mdec.my/assets/migrated/pdf/2015-MSM-Malaysia-Annual-Industry-Report-final.pdf>. (Accessed: 15.01.2019).

10. Malaysian Digital Economy Corporation (MDEC). (n.d.) *Eligibility criteria for MSM Malasia status*. [Online] Available from: <https://mdec.my/msm-malaysia/qualifying-criteria>. (Accessed: 15.01.2019).

11. Tham Siew Yean. (2018) *The Digital Free Trade Zone (DFTZ): Putting Malaysia's SMEs onto the Digital Silk Road*. [Online] Available from: [https://www.iseas.edu.sg/images/pdf/ISEAS\\_Perspective\\_2018\\_17@50.pdf](https://www.iseas.edu.sg/images/pdf/ISEAS_Perspective_2018_17@50.pdf). (Accessed: 10.01.2019).

12. Mayburov, I.A. & Ivanov, Yu.B. (eds) (2017) *Osobyie ekonomicheskie zony. Zarubezhnyy i otechestvennyy opyt* [Special economic zones. Foreign and Russian experience]. Moscow: YuNITI-DANA. pp. 59–68.

13. *Zhongguancun Science Park*. [Online] Available from: <http://en.zpark.com.cn>. (Accessed: 10.01.2019).

14. Kiadb.in. (2018) *The Karnataka Industrial Areas Development Board*. [Online] Available from: <http://kiadb.in>. (Accessed: 15.01.2019).

15. India. (2018) *Tax & Regulatory laws of India*. April. [Online] Available from: [https://static.invest-india.gov.in/s3fs-public/inline-files/Taxation%20Toolkit\\_1.pdf](https://static.invest-india.gov.in/s3fs-public/inline-files/Taxation%20Toolkit_1.pdf). (Accessed: 15.01.2019).

16. *Kyushu-Silicon Island*. [Online] Available from: [http://www.kyuden.co.jp/en\\_investq\\_industries\\_silicon.html](http://www.kyuden.co.jp/en_investq_industries_silicon.html). (Accessed: 10.01.2019).

17. Russian Federation. (2018) *On approval of the Innovation Development Strategy of the Russian Federation for the period until 2020: Order of the Government of the Russian Federation No. 2227-r of December 8, 2011 (as amended on October 18, 2018)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).

18. Russian Cluster Observatory. (2019) *Karta klasterov Rossii* [Map of Russian clusters]. [Online] Available from: <http://map.cluster.hse.ru/>. (Accessed: 15.01.2019).

19. Russian Federation. (2018) *On innovative scientific and technological centers and on amendments to certain legislative acts of the Russian Federation: Federal Law No. 216-FZ of July 29, 2017 (as amended on June 4, 2018)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).

20. Russian Federation. (2015) *On state accreditation of organizations operating in the field of information technology: Order of the Government of the Russian Federation No. 758 of November 6, 2007 (as amended on September 28, 2015)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).

21. Russian Federation. (2018) *Tax Code of the Russian Federation (Part Two): Federal Law No. 117-FZ of 05.08.2000 (as amended on 11.10.2018)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).

22. Russian Federation. (2017) *On the Skolkovo Innovation Center: Federal Law No. 244-FZ of September 28, 2010 (as amended on December 29, 2017)*. Moscow: Konsul'tantPlyus. (In Russian).

23. PwC. (2018) *Overview of PRC Taxation System. China Corporate Tax*. [Online] Available from: <https://www.pwccn.com/en/services/tax/accounting-and-payroll/overview-of-prc-taxation-system.html>. (Accessed: 15.01.2019).

УДК 336.225.3

DOI: 10.17223/19988648/46/18

**Е.Н. Тимченко**

## **НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ЭЛЕКТРОННОЙ КОММЕРЦИИ: МИРОВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ЛЬГОТ В РОССИИ**

*Для укрепления позиций российских компаний в глобальном цифровом пространстве в настоящее время Правительством РФ предпринимается ряд действий, среди которых особое внимание уделяется модернизации налогообложения. В статье освещены изменения российского налогового законодательства в области электронной коммерции. Отмечается, что принятые с 2017 г. правила уплаты НДС электронных услуг зарубежными поставщиками и перспектива снижения порога беспошлинного ввоза товаров иностранными интернет-магазинами актуальны для поддержания отечественного рынка электронной коммерции, но требуют доработки на основе мирового опыта и реалий современной экономики. В качестве дополнительного стимула к развитию отрасли предлагается рассмотреть возможность применения налоговых льгот для российских компаний, использующих отечественные информационные продукты.*

*Ключевые слова: электронная коммерция, налоговое регулирование, налогообложение электронной коммерции, регулирующая функция налогов, налоговые льготы.*

Развитие мирового хозяйства в наши дни предполагает активное применение информационных технологий во всех отраслях, что позволяет снижать издержки и эффективнее использовать имеющиеся ресурсы. Объемы транзакций, проводимых посредством различных современных каналов коммуникаций, основная доля которых приходится на сеть Интернет, ежегодно увеличиваются. Правительства многих стран уже обратили внимание на реальные выгоды, которые приносит электронная коммерция для граждан, предпринимателей и государства, – это новые форматы сделок, доступ к глобальному рынку, повышение уровня благосостояния и т.д. Примечательно, что частные лица могут выступать полноправными участниками таких сделок.

Темпы роста рынка электронной коммерции различаются по странам и регионам. Это зависит от множества факторов, таких как доступность сети Интернет, доверие потребителей к онлайн-среде, обширность и качество логистической инфраструктуры и пр. По данным аналитического исследования Morgan Stanley, к 2024 г. российский рынок электронной коммерции достигнет 3,491 трлн руб. [1]. Чтобы реализовать потенциал роста, необходима проработанная стратегия, и особое место здесь занимает налоговая политика.

С 1 января 2017 г. в России действует Федеральный закон № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [2], установивший новые правила для НДС электронных услуг. Кроме того, планируется постепенное снижение порога беспошлинного ввоза товаров зарубежных интернет-магазинов. По поручению президента России В. Путина вносимые законодательные изменения должны обеспечить равные условия для деятельности компаний [3]. Также за счет этих мер предполагается пополнить бюджет. Но принесут ли вышеуказанные изменения заявленный результат и будет ли он положительным в долгосрочной перспективе?

Отечественные эксперты и исследователи, занимающиеся вопросами налогообложения, отмечают, что помимо позитивных ожиданий присутствуют и возможные риски. Например, увеличение финансовой нагрузки на иностранных поставщиков цифровых товаров и услуг, которая отразится на потребителях. Сложности могут возникать и в области налогового администрирования [4]. Различные потенциальные модели взимания налоговых платежей при трансграничных сделках электронной коммерции имеют свои особенности и сложности, в том числе связанные с ограничениями по доступу к информации и ее передаче [5]. Важно определить правильный вектор налоговых реформ, которые будут способствовать укреплению российской экономики. Безусловно, внимания заслуживает мнение, что наилучшей в современных условиях является такая налоговая политика, которая ориентирована на регулирующую (стимулирующую), а не на фискальную роль налогов [6–8]. Интересно исследование зарубежных ученых Р. Азама и О. Мазура, посвященное налогообложению и популярным сейчас облачным вычислениям [9]. Среди публикаций российских авторов, занимающихся вопросами налогообложения в условиях цифровой экономики, особо отметим работы Т.В. Зверевой [4], И.П. Кабанова [5], А.И. Погорлецкого [6–8], Е.В. Соколовской [10], А.А. Тедеева [11] и др.

Для отечественной экономики в настоящее время актуальным является вопрос совершенствования мер налогового стимулирования для развития электронной коммерции в РФ. Цель статьи – определить возможности предоставления дополнительных налоговых льгот отдельным категориям плательщиков для развития российского рынка электронной коммерции.

Для реализации указанной цели необходимо рассмотреть позиции ведущих международных организаций по вопросам налогообложения современных видов экономической деятельности и передовой опыт государств – лидеров в данной отрасли, а также взгляды влиятельных участников международного рынка электронной коммерции. Важно проанализировать результаты изменений в налогообложении субъектов электронной коммерции в России с учетом мировой практики и реалий отечественной экономики, осветить перспективы снижения порога беспошлинного ввоза товаров иностранных интернет-магазинов. В итоге обосновывается возможность введения налоговых льгот для отечественных компаний-потребителей российского программного обеспечения (ПО), что должно

послужить дополнительным стимулом развития отечественного рынка электронной коммерции. В исследовании использованы элементы сравнительного анализа и комплексной оценки.

### **Мировые тенденции в налогообложении электронной коммерции**

Сделки в цифровой экономике нередко трансграничны, поэтому ключевые вопросы необходимо решать на международном уровне. Дискуссии о том, где должны уплачиваться налоги субъектами электронной коммерции, велись более двух десятилетий. Предлагалось взимать налоги по месту регистрации фирмы, по месту нахождения серверов и т.п., обсуждалась возможность полного освобождения электронной коммерции от налогообложения. Но к настоящему времени правительства многих стран схожи во мнении, что налоги в электронной коммерции нужны. И чтобы поддерживать дальнейшее развитие отрасли, а также должным образом обеспечить пополнение бюджета, необходимо исключать как двойное налогообложение, так и двойное неналогообложение. Большая работа в этой области ведется Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

В 2013 г. благодаря взаимодействию ОЭСР и стран «Группы двадцати» был принят План по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, или сокращенно План BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Первым пунктом мероприятий Плана значится решение налоговых проблем и особенности налогообложения в эпоху «цифровой экономики». Эксперты отмечают, что цифровизация носит повсеместный характер и не создает уникальных проблем, но усугубляет проблемы международного налогообложения. При этом сказано, что налогообложение не должно препятствовать развитию трансграничной электронной коммерции [12].

Ценно то, что ОЭСР ведет диалог с глобальными корпорациями. Представители бизнеса, деятельность которых связана с информационными технологиями или непосредственно осуществляется через современные каналы коммуникаций, как никто другой, заинтересованы в создании благоприятных условий для электронных сделок. Руководство Airbnb – одной из крупнейших онлайн-площадок для краткосрочной аренды частного жилья по всему миру – выражает готовность «внести свой вклад в процесс консультаций ОЭСР по вопросам налогов и цифровой экономики» [13]. В их распоряжении имеются ресурсы и накопленный опыт, полезные при создании международных правил. Специалисты из компании BlaBlaCar – известного в мире сервиса поиска попутчиков-автолюбителей – обращают внимание на то, что бизнес-модели и размеры цифровых компаний заметно отличаются. Поэтому крайне важно найти налоговые правила, которые учитывают это и не создадут каких-либо искажений в деятельности субъектов рынка [13].

В отношении НДС электронных услуг в настоящее время многие эксперты придерживаются справедливого мнения, что он должен пополнять бюджет страны, где находится источник дохода, и такой принцип уже применя-

ется на практике. Заинтересованность в первую очередь проявляют государства-импортеры таких продуктов и услуг. В Евросоюзе с 2015 г. действуют правила, согласно которым НДС электронных услуг уплачивается в стране местонахождения покупателя. В Республике Беларусь соответствующие изменения в отношении НДС введены с 2018 г. Налоговые органы многих стран уже достигли определенных успехов по данному направлению. На одной из международных конференций по вопросам налогообложения заместитель руководителя ФНС России Дмитрий Сатин отметил, что «законодательство о налогообложении НДС электронных услуг сформировано. Следующий шаг – гармонизация правил на территории ЕАЭС и ЕС». На унификации правил заострил внимание и руководитель подразделения налогов на потребление Центра налоговой политики и администрирования ОЭСР Пье Батто: «Важно унифицировать подходы всех стран, в которых введены специальные правила по НДС для электронных услуг. Представьте себе транснациональную компанию, которая оказывает через Интернет свои услуги в 170 странах мира и в каждой стране введены свои простые, но уникальные правила. Это значит, что в итоге получается сложно» [14]. Таким образом подчеркивается особое значение международного диалога и необходимости сотрудничества в вопросах налогообложения.

Заслуживают внимания и ограничения беспошлинного ввоза товаров иностранных интернет-магазинов, действующие во многих государствах. Основные аргументы при их принятии – стремление поддержать внутренних продавцов и обеспечить дополнительные доходы бюджета. Но результат не всегда соответствует ожиданиям. Например, в Канаде, чтобы получить \$40 млн таможенных сборов с товаров стоимостью от \$20 до \$80, тратится \$160 млн [15]. В Белоруссии снижение порога беспошлинного ввоза также не принесло ожидаемого экономического эффекта, а в США еще во время президентского срока Б. Обамы на основе анализа результатов ряда лет планка была повышена с \$200 до \$800.

Есть стороны, для которых выгодно свободное от налогообложения перемещение товаров и услуг через границы, это те компании и те государства, которые являются экспортерами как материальных, так и нематериальных благ в цифровой экономике. По словам главы корпорации-гиганта из КНР Alibaba Group Джека Ма, необходимо открыть все границы, максимально упростить все процедуры, убрать таможенные пошлины и дать возможность товарам из интернет-магазинов свободно перемещаться по всему миру, как будто нет таможенных границ [16]. И такая позиция удивительна, например, по данным АКИТ, в России на 2016 г. в количественном выражении 90% ввозимых товаров, приобретенных онлайн, поступало из Китая, 4% – из Европы, 2% – из США, 4% – остальной мир, в денежном выражении – 52; 23; 12 и 13% соответственно [17]. В самом же Китае к таможенным платежам, относятся с должным вниманием и активно применяют различные варианты пошлин.

Еще один важный пункт – поддержка предпринимателей, осуществляющих коммерческую деятельность в Интернете. Интересно рассмотреть

опыт ближайших соседей России. В Казахстане с 1 января 2019 г. для предпринимателей, осуществляющих свою деятельность через интернет-магазин или интернет-площадку, предусмотрены льготы. Юридические лица и индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты подоходного налога, если доходы бизнеса от осуществления электронной торговли с физическими лицами будут составлять не менее 90% от совокупного годового дохода хозяйствующего субъекта. При этом требуется соблюдение условий: расчет за товары должен производиться безналичным способом; договор с покупателем должен быть заключен в онлайн-режиме; у предпринимателя обязательно должна быть собственная служба доставки либо заключен договор с лицом, занимающимся перевозкой, пересылкой, доставкой товара [18]. В перспективе такую практику рассматривает и правительство Узбекистана. Нужно сказать, что это не оригинальная идея, в США еще в 1998 г. был подписан мораторий на налогообложение электронной коммерции, что в совокупности с наличием интеллектуальных и финансовых ресурсов оказало положительное влияние на формирование отрасли электронной коммерции в Соединенных Штатах.

В целом наблюдается повышение заинтересованности в совместном решении вопросов на глобальном уровне, и в среднесрочной перспективе можно ожидать подписания новых, более масштабных международных соглашений, регулирующих область налогообложения электронной коммерции.

### **Налогообложение и таможенное регулирование электронной коммерции в России**

Следуя общемировым тенденциям, налогообложение электронной коммерции в Российской Федерации осуществляется в рамках действующего законодательства без каких-либо радикальных мер, но с некоторыми корректировками и дополнениями. Заметным и обсуждаемым нововведением стал Федеральный закон № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который предписывает иностранным организациям, оказывающим физическим лицам услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория Российской Федерации, постановку на налоговый учет в Российской Федерации [2]. Обязательство уплаты НДС иностранными интернет-компаниями в России было необходимым шагом, поскольку отсутствие налога в стоимости импортируемых электронных услуг ставило их в более выгодное положение по сравнению с отечественными, что заявляли и законодатели.

С 01.01.2017 по 01.01.2019 г. в России в качестве налогоплательщиков НДС таких услуг, как ПО и игры, музыка, книги и фильмы, реклама и торговые площадки, поисковые системы и социальные сети, базы данных и хостинг, зарегистрировались 203 компании из 37 стран (рис. 1), причем основ-

ная часть, а именно 141 компания – в 2017 г. [19]. За 2017 г. в соответствии с новым законом было уплачено НДС на сумму 9,34 млрд руб. [20].

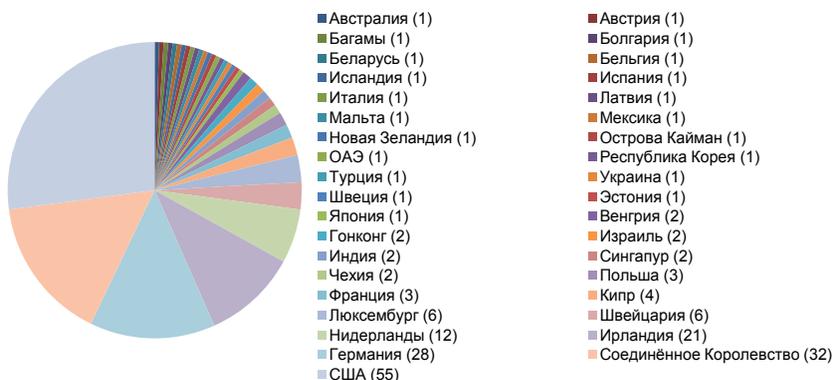


Рис. 1. Страны с указанием количества компаний, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков НДС электронных услуг в России (составлено автором по данным Федеральной налоговой службы РФ [19])

Если детально рассмотреть список иностранных налогоплательщиков НДС электронных услуг в России, то наряду с компаниями из США присутствуют подразделения таких американских фирм, как Adobe Systems, Airbnb, Apple, Facebook, Google, LinkedIn, McAfee, Microsoft, Symantec и др., зарегистрированных в качестве юридических лиц в Ирландии; в Нидерландах представлены Uber, Booking и прочие<sup>1</sup>, что в совокупности составляет более 30% от общего количества. Это подтверждает сильное влияние американских компаний на рынок электронных услуг, что, конечно, необходимо учитывать при планировании стратегии развития электронной коммерции в России, тем более в условиях напряженной геополитической ситуации.

После введения новых правил пользователи ощутили повышение стоимости электронных сервисов некоторых зарубежных поставщиков, но к резким колебаниям рынка, как и ожидалось, это не привело. Работа законодателей продолжается, и с 2019 г. иностранные организации должны самостоятельно уплачивать НДС не только при работе с физическими, но и с юридическими лицами, а также индивидуальными предпринимателями.

<sup>1</sup> На протяжении ряда лет компании пользовались преимуществами законодательства приведенных стран, прибегая к агрессивному налоговому планированию. Такие схемы, как «Двойной ирландский», «Двойной ирландский с голландским сэндвичем» (создавались две ирландские либо две ирландские и одна голландская компании соответственно) и т.п., позволяли многократно сокращать налоговые издержки. Благодаря изменениям в налоговом законодательстве стран и общественному давлению возможность применения подобных схем резко сократилась.

Отметим, что из всех зарегистрированных к настоящему моменту иностранных организаций-налогоплательщиков НДС в России нет представителей китайских компаний, за исключением Alibaba.com (Europe) Limited, которая числится в Соединенном Королевстве. Это можно объяснить тем, что из Китая в большей мере поступают материальные товары, а они, в свою очередь, подлежат таможенному регулированию. До 1 января 2019 г. таможенными пошлинами облагались посылки из иностранных интернет-магазинов, стоимость которых превышала €1000 и 31 кг в месяц. На уровне ЕАЭС принято решение о снижении порога беспошлинного ввоза в несколько этапов: до €500 в месяц с 1 января 2019 г. и до €200 в месяц с 1 января 2020 г., ставка при этом с 2020 г. уменьшится с 30 до 15% [21]. Так как установлены только верхние границы, в России ведутся дискуссии о возможности введения более жестких ограничений, даже высказываются предложения сократить порог беспошлинного ввоза товаров иностранных онлайн-магазинов до нуля. Но такие изменения могут иметь негативные последствия как для отдельных масштабных проектов на территории Российской Федерации, так и для экономики в целом. Рассмотрим следующий пример: в соответствии с соглашениями между Группой ВТБ и ФГУП «Почта России» – почтовым оператором, входящим в перечень стратегических предприятий, планируется создание АО «Национальные логистические технологии» [22]. Проект предполагает построение современной логистической инфраструктуры с сортировочными центрами и складами по всей стране. Снижение порога беспошлинного ввоза может привести к замедлению темпов роста количества международных посылок, что отразится на доходах Почты России и создаст трудности в реализации проекта, так как по плану заложены определенные объемы почтовых отправлений и прогнозная динамика рынка электронной коммерции.

По нашему мнению, при возрастающем объеме международных интернет-покупок изменения в отношении НДС вполне обоснованы. Что касается вышеуказанных пошлин, нынешняя российская таможенная система не сможет обойтись без значительного увеличения расходов на администрирование. В связи с этим целесообразнее учесть опыт других государств и не опускать планку ниже установленной ЕАЭС. Кроме того, международная конкуренция необходима для качественного развития внутреннего рынка. Для поддержки отечественных компаний следует искать дополнительные позитивные меры стимулирования.

### **Система налоговых льгот для российских компаний отрасли электронной коммерции и возможности ее совершенствования**

Налоговые льготы при правильном применении являются действенным инструментом поддержки приоритетных отраслей. В настоящее время в Российской Федерации для отечественных компаний в сфере электронной коммерции предусмотрены определенные преимущества при уплате налогов. Согласно ст. 149 Налогового кодекса РФ (НК РФ) организации могут

претендовать на освобождение от НДС в случае реализации прав на программы для электронных вычислительных машин и базы данных. Также есть возможность уменьшить налог на прибыль за счет мгновенной амортизации в отношении электронно-вычислительной техники, в этом случае все затраты на приобретение объектов амортизируемого имущества полностью включаются в состав материальных расходов, что прописано в ст. 259 п. 6 НК РФ [23]. За счет НИОКР по установленному правительством перечню можно сокращать расходы по налогу на прибыль. Кроме того, действует закон о применении к компаниям сферы информационных технологий сниженных тарифных ставок по страховым взносам до 2023 г. включительно.

Льготы действуют как на федеральном, так и на региональном уровне. Например, в мае 2018 г. в Санкт-Петербурге подписан закон, предусматривающий изменения в налоговых льготах для петербургских компаний, работающих в сфере цифровых технологий. При обсуждении законопроекта принято во внимание, что четверть в общероссийской структуре цифровых компаний как по совокупному доходу, так и по экспортной выручке приходится на Санкт-Петербург. Региональная ставка по налогу на прибыль снижена до 12,5% на 2019–2020 гг., в последующих периодах – 13,5%. Воспользоваться новыми льготами могут компании, осуществляющие деятельность по управлению компьютерным оборудованием, а также деятельность по обработке данных, предоставлению услуг по размещению информации и связанную с этим деятельность, что должно приносить не менее 70% от всех доходов. При этом минимальный порог инвестиций в создание центров обработки данных – 500 млн руб. в течение не более трех лет подряд с 1 января 2018 г. по 31 декабря 2027 г. [24]. Похожие льготы действуют и в других регионах.

В рамках работы над проектом «Стратегии развития электронной торговли на 2017–2018 годы и на период до 2025 года» привлеченные Минпромторгом для оценки проекта эксперты Сбербанка отмечали, что нужно создавать дополнительные стимулы развития электронной коммерции, в том числе и с использованием механизмов налоговых льгот, например, для предприятий, вкладывающих средства в обучение персонала, мероприятия по снижению энергопотребления и т.п. [25].

Все эти меры имеют положительный эффект, но для динамичного наращивания процента присутствия отечественных компаний на рынке электронной коммерции, в частности компаний – разработчиков ПО, необходимо взглянуть на проблему шире. Разумное использование налоговых инструментов защиты национальных интересов для снижения зависимости от зарубежных поставщиков компьютерных программ и сервисов актуально как никогда. Отметим, что в настоящее время в соответствии с мероприятиями плана по импортозамещению государственные структуры не могут необоснованно закупать иностранное ПО при наличии российских аналогов. Однако согласно данным официального сайта Единой информационной системы в сфере закупок компании с госучастием, в том числе

оборонные предприятия, нередко приобретают иностранное ПО [26]. Частные компании делают выбор в пользу зарубежных предложений еще чаще, и речь идет не только о небольших сделках, но и о миллиардных контрактах. Увеличение доли использования отечественных программных продуктов – это, конечно, вопрос времени, но все же имеющихся сейчас мер поддержки российских разработчиков недостаточно. Очевидно, что совершенствование системы налоговых льгот в секторе информационных технологий наряду со снижением налоговой нагрузки на производителей должно предполагать комплексное формирование благоприятной среды для создания конкурентоспособных цифровых продуктов и обеспечения спроса на них, что будет способствовать более интенсивному развитию современных технологий внутри страны.

Учитывая вышесказанное, имеет смысл обратить внимание не только на возможности предоставления льгот для разработчиков, но и на потенциал применения налоговых стимулов для коммерческих организаций-пользователей ПО и цифровых сервисов. Акцент делается на том, что производители должны не просто получать поддержку из бюджета, но и создавать достойные конкурентоспособные продукты. Естественно, что на выбор потребителей влияет не только фактор стоимости, но также качество и надежность, репутация фирмы-поставщика, престижность бренда и т.д. Поэтому налоговые льготы выступают не как основной, а как дополнительный мотив при принятии решения о покупке. Тем не менее это может способствовать росту числа компаний, использующих отечественные программные продукты. Принимая во внимание то, что налоговые льготы нередко рассматриваются как «расходы бюджета», все же нужно признать, что на данном этапе развития финансовых систем они являются незаменимым инструментом для решения текущих задач экономической политики.

Безусловно, введение новых льгот требует со стороны правительства тщательного анализа вероятности проявления различных видов рисков. Кроме того, своевременно должна проводиться оценка эффективности льгот и приниматься решение о продлении либо прекращении предоставления таковых [27]. Существует множество вариантов налогового стимулирования – временное освобождение от уплаты налога либо снижение ставок, возможность получения налогового кредита и т.д. Важно выбрать такую стратегию, которая не повлечет опасных искажений рыночных механизмов, но в то же время позволит привлечь ресурсы в российский сектор, достичь ускорения темпов роста отечественной отрасли электронной коммерции и обеспечит продвижение российских IT-компаний на глобальном уровне.

Рассмотрим различные варианты. Можно допустить, что на льготы будут претендовать все компании, использующие российское ПО, либо же компании, которые в своей деятельности в большей мере используют отечественные, а не зарубежные программы и сервисы, либо компании, осуществившие переход с иностранного на отечественное ПО. В качестве отечественного имеет смысл рассматривать ПО из уже действующего Едино-

го реестра российских программ для ЭВМ и баз данных при условии, что он будет своевременно и объективно пополняться. Нельзя не отметить потенциальные риски:

- дополнительные административные расходы при принятии новых льгот;
- сокращение поступлений в бюджет на первоначальном этапе внедрения льгот;
- претензии со стороны представителей иностранных компаний и международных организаций в связи с протекционистской поддержкой внутренних производителей;
- недобросовестная конкуренция в случае необъективного формирования реестра программ;
- сложности для компаний при подтверждении оснований на получение налоговой льготы.

Но всего этого можно избежать либо снизить негативное влияние при правильном планировании и четких формулировках в нормативных документах. В случае успешной реализации предлагаемых мер повышение объемов продаж отечественных информационных продуктов будет способствовать качественному развитию электронной коммерции внутри страны, росту количества рабочих мест в отрасли информационных технологий, и соответственно в перспективе обеспечить увеличение доходов бюджета. Кроме того повышение доли использования отечественного ПО положительно влияет на информационную безопасность и стабильность экономики в условиях санкций.

Итак, имеющиеся меры налоговой поддержки субъектов электронной коммерции в России оказывают положительное влияние на отрасль, но представляются недостаточными для решения амбициозных задач государства по импортозамещению и развитию цифровой экономики. Необходимо более интенсивно использовать налоговые инструменты, и одним из вариантов является применение налоговых стимулов для компаний – потребителей отечественного ПО и цифровых сервисов. Развитие этой идеи требует отдельного внимания и расчетов, что представляет интересную почву для дальнейших исследований и научных дискуссий.

Налогообложение является эффективным инструментом регулирования коммерческой деятельности в условиях стремительной цифровизации всех отраслей экономики. В настоящее время наблюдаются тенденции к сотрудничеству государств на глобальном уровне с привлечением представителей частных компаний для решения вопросов налогообложения в цифровой экономике. Правительству РФ необходимо поддерживать активную позицию в этом международном диалоге даже в условиях действующих санкций. Чтобы избежать повторения ошибок других стран, при планировании изменений в российском налоговом законодательстве требуется тщательный анализ зарубежного опыта. Для развития как российской экономики в целом, так и сектора электронной коммерции в частности целесообразно обратить внимание на потенциал применения налоговых льгот

не только для отечественных компаний, предоставляющих информационные продукты и услуги, но и для компаний-потребителей российского ПО и цифровых сервисов, что послужит дополнительным стимулом к увеличению спроса на отечественные разработки и будет иметь положительное влияние на отрасль.

### Литература

1. *Morgan Stanlay* пообещал почти трехкратный рост рынка e-commerce в России. URL: [https://www.rbc.ru/technology\\_and\\_media/01/10/2018/5bae50449a794761830cd94b](https://www.rbc.ru/technology_and_media/01/10/2018/5bae50449a794761830cd94b)
2. *Федеральный закон* от 03.04.2016 № 244-ФЗ «О снесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_200490/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200490/)
3. *Президент* поручил обеспечить равные условия для российских и зарубежных интернет-магазинов. URL: [http://www.akit.ru/poruchenie\\_presidenta/](http://www.akit.ru/poruchenie_presidenta/)
4. *Зверева Т.В.* Актуальные вопросы минимизации налоговых рисков в условиях цифровой экономики // Вестник Таджикского государственного университета права, бизнеса и политики. 2018. № 1 (74). С. 95–102.
5. *Кабанов И.П.* Модели взимания налогов и иных платежей в рамках трансграничной электронной торговли // Российский внешнеэкономический вестник. 2017. № 10. С. 56–68.
6. *Погорлецкий А.И.* Налоговая политика в современном мире: особенности и перспективы, реализация в России // Journal of Tax Reform. 2017. № 1. С. 29–42.
7. *Погорлецкий А.И.* Перспективы преобразований в современной России в условиях кризиса // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-1 (33). С. 120–129.
8. *Погорлецкий А.И.* Адаптация налоговой политики к условиям глобального посткризисного развития // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. 2011. Вып. 3. С. 60–74.
9. *Azam R., Mazur O.* Cloudy with a Chance of Taxation // ssn.com. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3290444](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3290444)
10. *Соколовская Е.В.* Косвенное налогообложение трансграничных сделок в электронной торговле // Экономика и управление. 2017. № 8 (142). С. 37–47.
11. *Тедеев А.А.* Электронная коммерция: пробелы налогообложения и проблемы их преодоления // Налоговая политика и практика. 2008. № 5. С. 63–67.
12. *BEPS Actions.* URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>
13. *Tax Challenges of Digitalisation.* OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf>
14. *Дмитрий Сатин:* необходима гармонизация правил уплаты НДС по электронным услугам в странах ЕАЭС и ЕС. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6799304/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6799304/)
15. *В Минпромторге* заявили, что низкий порог пошлины на интернет-покупки невыгоден государству. URL: <https://tass.ru/ekonomika/5302241>
16. *Руслан Давыдов:* таможи России и Китая могут стать драйверами товарооборота. URL: <https://ria.ru/interview/20180212/1514445080.html>
17. *Настоящая* цифровая экономика проплывает вдали от России. URL: <http://www.akit.ru/настоящая-цифровая-экономика-проплы/>
18. *Налогообложение* в сфере интернет-торговли с 2018 года. Департамент государственных доходов по Мангистауской области. URL: <http://mng.kgd.gov.kz/ru/news/nalogooblozhenie-v-sfere-internet-torgovli-s-2018-goda-14-26727>
19. *Список* иностранных интернет-компаний, состоящих на учете в РФ в качестве налогоплательщиков НДС при оказании электронных услуг. Федеральная налоговая служба РФ. URL: <https://lkioreg.nalog.ru/ru/registry#>

20. *Иностранные* интернет-компании заплатили 9,34 млрд рублей НДС за 2017 год. Федеральная налоговая служба РФ. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/7231408/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7231408/)

21. *За посылки* из-за границы дороже 500 евро теперь надо платить пошлину. URL: <https://rg.ru/2019/01/01/za-posylki-iz-za-granicy-dorozhe-500-evro-teper-nado-platit-poshlinu.html>

22. *Почта* России и ВТБ закрыли сделку по созданию совместного предприятия в сфере логистики. ВТБ Банк. URL: <https://www.vtb.ru/o-banke/press-centr/novosti-i-press-relizy/2018/09/2018-09-11-pochta-rossii-i-vtb-zakryli-sdelku-po-sozdaniyu-sovmestnogo-predpriyatiya-v-sfere-logisti/>

23. *Налоговый* кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 27.11.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 12.12.2018).

24. *Закон* Санкт-Петербурга от 14.06.2018 № 316-63 «О внесении изменений в закон Санкт-Петербурга “О налоговых льготах”».

25. *Сбербанк* считает, что стратегии развития интернет-торговли в РФ не хватает конкретики. URL: <https://tass.ru/ekonomika/4263426>

26. *Официальный сайт* Единой информационной системы в сфере закупок. URL: [http://zakupki.gov.ru/epz/customerreports/quicksearch/search.html?morphology=on&pageNumber=1&sortDirection=false&recordsPerPage=\\_10&sortBy=UPDATE\\_DATE&fz223=on&customerReportsType\\_4=on&customerReportsType\\_5=on&customerReportsType=4%2C5&regionDeleted=false](http://zakupki.gov.ru/epz/customerreports/quicksearch/search.html?morphology=on&pageNumber=1&sortDirection=false&recordsPerPage=_10&sortBy=UPDATE_DATE&fz223=on&customerReportsType_4=on&customerReportsType_5=on&customerReportsType=4%2C5&regionDeleted=false)

27. *Пансков В.Г.* Налоговые льготы: теория и практика применения // Экономика. Налоги. Право. 2016. Т. 9, № 1. С. 119–125.

### **Tax Regulation of E-Commerce: Global Trends and Prospects for Improving the System of Benefits in Russia**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 265–278.

DOI: 10.17223/19988648/46/18

**Elena N. Timchenko**, Saint Petersburg State University (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: [timchenko-elena-2015@mail.ru](mailto:timchenko-elena-2015@mail.ru)

**Keywords:** e-commerce, tax regulation, e-commerce taxation, value added tax, customs duties, tax regulatory function, tax benefits.

The Russian government is currently taking a number of actions to strengthen the position of Russian companies in the global digital space, and taxation is important in this process. The article describes the changes in the Russian tax laws on e-commerce. It is noted that the rules adopted in 2017 for the payment of VAT on electronic services by foreign suppliers and the prospect of lowering the threshold for duty-free import of goods from foreign online stores are relevant for maintaining the Russian e-commerce market. Still the rules require revision based on international experience and the realities of the modern economy. As an additional incentive, it is proposed to consider various tax preferences for Russian companies using Russian information products.

### **References**

1. RBC. (2018) *Morgan Stanlay poobeshchal pochti trekhkratnyy rost rynka e-commerce v Rossii* [Morgan Stanlay has promised an almost three-fold growth in the e-commerce market in Russia]. [Online] Available from: [https://www.rbc.ru/technology\\_and\\_media/01/10/2018/5bae50449a794761830cd94b](https://www.rbc.ru/technology_and_media/01/10/2018/5bae50449a794761830cd94b).

2. Russian Federation. (2016) *Federal Law No. 244-FZ of 03.04.2016 “On the Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation”*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_200490/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200490/).

3. AKIT. (2016) *Prezident poruchil obespechit' ravnye usloviya dlya rossiyskikh i zarubezhnykh internet-magazinov* [The President instructed to ensure equal conditions for Russian and foreign online shops]. [Online] Available from: [http://www.akit.ru/poruchenie\\_presidenta/](http://www.akit.ru/poruchenie_presidenta/).

4. Zvereva, T.V. (2018) Topical issues of minimization of tax risks in digital economy. *Vestnik Tadzhijskogo gosudarstvennogo universiteta prava, biznesa i politiki*. 1 (74). pp. 95–102. (In Russian).

5. Kabanov, I.P. (2017) Models of tax and other payments collection in cross-border electronic commerce. *Rossiyskiy vneshneekonomicheskij vestnik – Russian Foreign Economic Journal*. 10. pp. 56–68. (In Russian).

6. Pogorletskiy, A.I. (2017) Tax policy in the contemporary world: peculiarities and prospects, implementation in Russia. *Journal of Tax Reform*. 1. pp. 29–42. (In Russian).

7. Pogorletskiy, A.I. (2016) Perspektivy preobrazovaniy v sovremennoy Rossii v usloviyakh krizisa [Prospects for transformations in modern Russia in a crisis]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 3-1 (33). pp. 120–129.

8. Pogorletskiy, A.I. (2011) Adaptatsiya nalogovoy politiki k usloviyam global'nogo postkrizisnogo razvitiya // *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ser. 5 – St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 3. pp. 60–74.

9. Azam, R. & Mazur, O. (2018) *Cloudy with a Chance of Taxation*. [Online] Available from: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3290444](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3290444).

10. Sokolovskaya, E.V. (2017) Indirect Taxation of Cross-Border Transactions in Electronic Commerce. *Ekonomika i upravlenie*. 8 (142). pp. 37–47. (In Russian).

11. Tedeev, A.A. (2008) Elektronnaya kommertsiya: probely nalogooblozheniya i problemy ikh preodoleniya [E-commerce: taxation gaps and problems in overcoming them]. *Nalogovaya politika i praktika*. 5. pp. 63–67.

12. OECD. (n.d.) *BEPS Actions*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

13. OECD. (2017) *Tax Challenges of Digitalisation*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-1-comments-on-request-for-input-2017.pdf>.

14. Nalog.ru. (2017) *Dmitriy Satin: neobkhodima garmonizatsiya pravil uplaty NDS po elektronnyim uslugam v stranakh EAES i ES* [Dmitry Satin: harmonization of the rules for paying VAT on electronic services in the EAEU and the EU is required]. [Online] Available from: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6799304/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6799304/).

15. TASS. (2018) *V Minpromtorge zayavili, chto nizkiy porog poshliny na internet-pokupki nevygoden gosudarstvu* [The Ministry of Industry and Trade stated that a low threshold for the duty on online purchases is unprofitable for the state]. [Online] Available from: <https://tass.ru/ekonomika/5302241>.

16. RIA. (2018) *Ruslan Davydov: tamozhni Rossii i Kitaya mogut stat' drayverami tovarooborota* [Ruslan Davydov: the customs of Russia and China can become drivers of trade]. [Online] Available from: <https://ria.ru/interview/20180212/1514445080.html>.

17. AKIT. (2017) *Nastoyashchaya tsifrovaya ekonomika proplyvaet vdali ot Rossii* [The real digital economy floats past Russia]. [Online] Available from: <https://www.akit.ru/%D0%BD%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%BE%D1%8F%D1%89%D0%B0%D1%8F-%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F-%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%BF%D0%BB%D1%8B/>.

18. Department of State Revenues in the Mangistau Region. (2018) *Nalogooblozhenie v sfere internet-torgovli s 2018 goda* [Taxation in the field of online commerce since 2018]. [Online] Available from: <http://mng.kgd.gov.kz/ru/news/nalogooblozhenie-v-sfere-internet-torgovli-s-2018-goda-14-26727>.

19. Federal Tax Service of the Russian Federation. (n.d.) *Spisok inostrannykh internet-kompaniy, sostoyashchikh na uchete v RF v kachestve nalogoplatel'shchikov NDS pri okazanii elektronnykh uslug. Federal'naya nalogovaya sluzhba RF* [A list of foreign Internet companies registered in the Russian Federation as VAT taxpayers in the provision of electronic services]. [Online] Available from: <https://lkioreg.nalog.ru/ru/registry#>.

20. Federal Tax Service of the Russian Federation. (2018) *Inostrannye internet-kompanii zaplatili 9,34 mlrd rubley NDS za 2017 god* [Foreign Internet companies paid 9.34 billion rubles of VAT for 2017]. [Online] Available from: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/7231408/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7231408/).

21. Rg.ru. (2019) *Za posylki iz-za granitsy dorozhe 500 evro teper' nado platit' poshlinu* [One has to pay a fee for parcels from abroad worth more than 500 euros now]. [Online] Available from: <https://rg.ru/2019/01/01/za-posylki-iz-za-granicy-dorozhe-500-evro-teper-nado-platit-poshlinu.html>.

22. VTB Bank. (2018) *Pochta Rossii i VTB zakryli sdelku po sozdaniyu sovместnogo predpriyatiya v sfere logistiki* [Russian Post and VTB closed a deal to create a joint venture in the field of logistics]. [Online] Available from: <https://www.vtb.ru/o-banke/press-centr/novosti-i-press-relizy/2018/09/2018-09-11-pochta-rossii-i-vtb-zakryli-sdelku-po-sozdaniyu-sovместnogo-predpriyatiya-v-sfere-logisti/>.

23. Russian Federation. (2018) *The Tax Code of the Russian Federation (Part Two) No. 117-FZ of 05.08.2000 (as amended on 11.27.2018) (as amended and added, effective 12.12.2018)*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/>. (In Russian).

24. *The Law of St. Petersburg No. 316-63 of June 14, 2018, On Amending the Law of St. Petersburg "On Tax Benefits"*. (In Russian).

25. TASS.ru. (2017) *Sberbank schitaet, chto strategii razvitiya internet-torgovli v RF ne khvataet konkretiki* [Sberbank believes that the strategy for developing Internet commerce in the Russian Federation lacks in specificity]. [Online] Available from: <https://tass.ru/ekonomika/4263426>.

26. *The official website of the Unified Procurement Information System*. [Online] Available from: [http://zakupki.gov.ru/epz/customerreports/quicksearch/search.html?morphology=on&pageNumber=1&sortDirection=false&recordsPerPage=\\_10&sortBy=UPDATE\\_DATE&fz223=on&customerReportsType\\_4=on&customerReportsType\\_5=on&customerReportsType=4%2C5&regionDeleted=false](http://zakupki.gov.ru/epz/customerreports/quicksearch/search.html?morphology=on&pageNumber=1&sortDirection=false&recordsPerPage=_10&sortBy=UPDATE_DATE&fz223=on&customerReportsType_4=on&customerReportsType_5=on&customerReportsType=4%2C5&regionDeleted=false). (In Russian).

27. Panskov, V.G. (2016) Tax benefits: theory and practice. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 9 (1). pp. 119–125. (In Russian).

УДК 336.2+334.72

DOI: 10.17223/19988648/46/19

**Е.Ф. Кирева**

## **НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЦИФРОВОГО БИЗНЕСА В БЕЛАРУСИ: НОВЫЕ ПОДХОДЫ И СТИМУЛИРУЮЩИЕ МЕХАНИЗМЫ**

*В статье рассматриваются проблемы организации налогообложения бизнеса в условиях развития e-рынка. Определяется понятие e-бизнеса, необходимость оценки емкости e-рынка с целью разработки стратегии развития электронной торговли и услуг. Обобщены налоговые механизмы по осуществлению деятельности в сфере производства и торговли ИКТ. Рассмотрены особенности налогообложения оказания электронных услуг нерезидентами в Беларуси. Проанализированы налоговые и правовые стимулы для резидентов Парка высоких технологий. Предложены варианты развития налогового законодательства для электронного бизнеса.*

*Ключевые слова: электронный бизнес, электронные услуги, налогообложение, e-рынок, налогообложение электронных услуг, Парк высоких технологий, налоговые льготы.*

Глобализация и цифровизация всех процессов жизнедеятельности общества привлекли пристальное внимание к исследованию этой проблемы ученых в различных областях, в том числе и в сфере экономики. Определение и концепция электронной экономики появились в последнем десятилетии XX в. Из первых цитируемых публикаций, определивших понятие цифровой экономики (digital economy), можно выделить работы канадского экономиста Дона Тапскотта [1]. Бурное развитие ИТ-технологий и их внедрение в цифровую экономику выделило направление научных исследований именно в этой области.

Необходимо отметить, что определение цифровой экономики и включение в нее отдельных компонентов находятся в постоянном развитии в связи с активизацией процессов и формированием новых бизнес-моделей. Наиболее примечательными на наш взгляд являются научные публикации, в которых выделены отдельные структурные элементы цифровой экономики: цифровые продукты, услуги, производство, основанное на информационно-коммуникативных технологиях (ИКТ). Например, это статьи Роба Клинга и Роберта Лэмба [2], а также работы Томаса Л. Мезенбурга [3], рассматривающие цифровую экономику как совокупность производства ИТ-технологий и использование ИТ-технологий для бизнеса.

Расширение экономической деятельности, связанной с цифровыми технологиями, определяет в качестве приоритетных задач необходимость измерения цифровой экономики как для анализа, так и с целью государственного регулирования. В статье Р. Букха, Р. Хикса «Определение, концепция и измерение цифровой экономики», посвященной этой проблема-

тике, в обобщенном виде анализируются различные подходы и методы в определении объема цифровой экономики [4].

Анализ современных публикаций по этой тематике позволил выдвинуть научную гипотезу о необходимости изучения феномена цифровизации бизнеса в национальном сегменте как с точки зрения его оценки, так и применения стимулирующих механизмов, в том числе и налоговых.

В процессе подготовки статьи был использован комплекс методов экономических исследований, объединенных системным подходом к изучению проблемы: аналитический, монографический, экономико-статистический.

Активное развитие цифровых технологий оказало существенное влияние на происходящие экономические процессы в мировой экономике, значительно облегчило внедрение национальных экономик на глобальный рынок.

В условиях ограниченности ресурсов е-бизнес становится драйвером экономического прогресса и обеспечивает рост инноваций, высоких технологий, функционирование рынка во всех его проявлениях и формах, в том числе путем цифровизации не только экономических, но и социальных процессов.

Цифровая среда, в свою очередь, является важным условием его развития, по сути, новым и перспективным направлением, сокращающим физические транзакционные издержки и глобализующим экономическую деятельность.

В отечественной экономической и юридической литературе определение е-бизнеса не имеет однозначного толкования. Учитывая особенности технологических и бизнес-процессов с определенной долей условности, е-бизнес можно разделить на бизнес IT-отрасли и бизнес, использующий сервисный информационный ресурс в качестве организации традиционного бизнеса.

Глобальное распространение в мировой экономике е-бизнеса основывается на наличии определенных преимуществ использования IT-технологий в предпринимательском секторе: гибкость и мобильность безбарьерного рынка, использование преимуществ налоговой конкуренции различных юрисдикций, экономия на транзакционных издержках; высокая доходность и конкурентоспособность и др.

Эти преимущества и явились толчком для быстрого роста цифровой экономики, которая базируется на новых технологиях обработки и передачи информации, а также на сетевом характере организации бизнес-моделей.

На сегодняшний день это огромный рынок. По предварительной оценке международной исследовательской и консалтинговой компании, занимающейся изучением мирового рынка информационных технологий и телекоммуникаций, International Data Corporation (IDC) к 2022 г. более 60% глобального ВВП будет поступать от цифровых технологий и решений [5]. В 2018 г. объем мирового рынка информационно-коммуникационных технологий составил \$4 трлн, общий объем продаж интернет-коммерции по всему миру подбирается к \$2 трлн [6].

Такие темпы роста е-бизнеса не могут не рассматриваться как перспективное направление для роста любой национальной экономики, и Беларусь не исключение.

На наш взгляд, базовыми условиями развития е-бизнеса в любом регионе, и как следствие, необходимости привлечения к нему внимания со стороны государства является оценка потенциала рынка и потенциала возможностей бизнеса, а также условий и среды, обеспечивающих это развитие (табл. 1).

Таблица 1. Базовые условия развития е-бизнеса [7]

Условия	Среда <sup>1</sup>
Доступность ИКТ (в том числе ценовая)	Сеть Интернет (подключение и использование)
Использование ИКТ	Инфраструктура IT-отрасли
Навыки в сфере ИКТ (интернет-грамотность)	Платежные системы
Правовое обеспечение деятельности в сфере ИКТ	Кадры

Республика Беларусь достигла значительных успехов в развитии ИКТ, что свидетельствует о возможности совершенствования е-бизнеса на ее территории. В соответствии с глобальным рейтингом развития ИКТ Беларусь заняла 32-е место и лидирует среди стран ЕАЭС, далее следует Российская Федерация – 44-е место, Казахстан – 52-е место, Армения – 75-е место и Кыргызстан – 109-е место среди обследуемых стран мира. Индекс развития ИКТ в Беларуси близок к среднему по группе стран с высоким доходом, однако отстает от лидера рейтинга, Исландии – на 16% [8].

Немаловажное значение для функционирования е-бизнеса имеет и развитие IT-сектора, с одной стороны, как его части, с другой – как инфраструктуры для е-торговли. Согласно рейтингу Global Services 100 Беларусь находится на 13-й позиции среди 20 стран-лидеров в сфере IT-аутсорсинга и высокотехнологичных услуг.

Беларусь входит также в число стран-мировых лидеров по экспорту IT-услуг на душу населения. На долю ИКТ приходится 10,5% ВВП в секторе услуг и 5,1% от общего ВВП Беларуси [9].

Можно отметить, что, несмотря на достаточно динамичное развитие IT-сектора и высокий индекс ИКТ в Беларуси, эта сфера находится на начальном этапе и в основном ориентирована на реализацию продуктов и услуг на наиболее продвинутые западные рынки.

<sup>1</sup> Термин «среда» в данном контексте применяется нами для обозначения совокупности базовых условий функционирования и развития е-бизнеса. Степень ее благоприятствования определяется не только условиями (возможностями), но и полноценно сформированными системами, позволяющими наиболее эффективно использовать имеющиеся условия.

Существенная доля произведенной ИТ- продукции и услуг приходится на разработку программного обеспечения и консультирование в этой области (85%). Основная часть компаний являлись разработчиками программного обеспечения на заказ. Вся создаваемая в результате реализации такого контракта интеллектуальная собственность была собственностью заказчика, что не стимулирует к развитию собственный рынок.

Любопытны с точки зрения направлений возможностей функционирования е-бизнеса интересы в области использования информационных технологий у организаций (рис. 1).

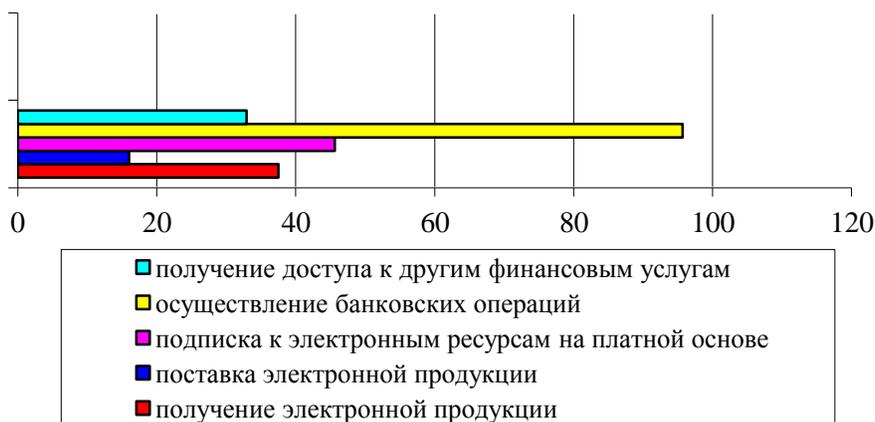


Рис. 1. Виды электронных услуг, востребованные организациями [10]

Получение электронной продукции (услуг) занимает около 38%, поставка ее отечественными производителями в пределах 16%.

Население более активно и открыто е-рынку, практически каждый 3-й потребитель из 10 покупает через е-сеть товары и услуги. Активно расширяется сеть электронных торговых площадок.

Следует учитывать данные тенденции в экономике, так как предпринимательская деятельность приобретает новые организационные формы. Естественно, возникновение нового нетрадиционного бизнеса порождает новые проблемы организации налогообложения.

Одной из наиболее существенных проблем в определении налоговых правил для электронного бизнеса является формирование такого налогового законодательства, которое могло бы гибко реагировать на вызовы цифровой экономики. Наиболее актуальными становятся следующие аспекты:

- установление базовых принципов налогообложения электронной экономической деятельности;
- законодательное закрепление видов электронного бизнеса;
- определение объекта обложения;
- определение плательщика (резидентства);
- осуществление налогового контроля в сфере электронной деятельности.

Налогообложение опосредует происходящие изменения в предпринимательской деятельности. В связи с этим установление базовых принципов электронной экономической коммерции определяет направления разработки модели налогообложения доходов от электронного бизнеса.

Выбранная модель налогообложения базируется на праве каждого государства применять свои правила и нормы налогообложения электронной предпринимательской деятельности.

Представляется принципиально важным выбор позиции государства в организации налогообложения цифрового бизнеса. И здесь и юристы и экономисты предлагают два диаметрально разных подхода к этому вопросу:

1. Устранение злоупотреблений как со стороны компаний, так и со стороны юрисдикций, в том числе в рамках BEPS.

2. Включение в налоговую конкуренцию за электронный бизнес.

Республика Беларусь делает попытки адаптировать налоговое законодательство к специфике цифровой трансформации бизнеса с учетом соблюдения фискальных интересов, а также предоставляя достаточно широкий спектр налоговых льгот и преференций [11].

На текущий момент с достаточной долей условности можно выделить следующие виды деятельности, имеющие свои отличия в налогообложении:

- предоставление электронных услуг физическим лицам Республики Беларусь нерезидентами;
- деятельность резидентов Парка высоких технологий (ПВТ);
- осуществление электронной торговли;
- деятельность в сфере производства ИКТ и оказания электронных услуг резидентами Республики Беларусь.

Рассмотрим их подробнее.

**Налогообложение электронных услуг нерезидентов.** Беларусь с 2018 г. вслед за европейскими странами законодательно закрепила особый механизм налогообложения электронных услуг. Такой подход является достаточно распространенным в мировой практике, в соответствии с ним электронные услуги (цифровые продукты) подлежат налогообложению НДС по месту нахождения покупателя. На основании этого нерезиденты, предоставившие такие услуги физическим лицам на территории республики, являются плательщиками НДС. Налоговые обязательства не зависят от величины полученных доходов и распространяются на всех иностранных субъектов, оказывающих интернет-услуги.

Такие нерезиденты-организации обязаны еще до начала осуществления деятельности стать на налоговый учет в налоговых органах Беларуси. Процедура регистрации плательщика предусматривает, в свою очередь, представление в электронной форме налоговых деклараций и уплату НДС. С этой целью создан специальный онлайн-сервис, где в доступной форме через личный кабинет нерезидент может осуществить все предусмотренные законодательством процедуры.

В соответствии с законодательством такие услуги облагаются НДС в случае, если получателем является физическое лицо на территории Республики Беларусь. Проблема заключается в сложности четкого определения получателя и его местонахождения. В связи с этим предусмотрено выполнение хотя бы одного из перечисленных условий:

- местом фактического нахождения получателя является Беларусь;
- местом нахождения кредитной организации, где открыт счет для оплаты услуг, или оператора электронных денежных средств, через которых осуществляется оплата услуг, является Беларусь;
- сетевой (IP) адрес устройства получателя, расплатившегося с нерезидентом, зарегистрирован в Беларуси;
- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, принадлежит Беларуси.

В случае если такие цифровые продукты приобретаются белорусскими компаниями и индивидуальными предпринимателями (B2B), то сохраняется прежний порядок уплаты НДС, предполагающий взимание НДС через субъектов – налоговых агентов.

Действие законодательства распространяется на такие услуги в электронной форме, как софт, игры, базы данных, электронные книги, музыка и видео, реклама, размещение коммерческих предложений, поиск и отбор онлайн-данных, поиск потенциальных покупателей, торговые площадки, присутствие в сети, администрирование интернет-ресурсов, обращение информации, вычислительные мощности, домены и хостинг, поисковики, статистика.

Есть ряд освобождений от налогообложения НДС электронных услуг. Например, когда доставка цифрового продукта при заказе через сеть Интернет осуществляется без использования сети Интернет. В случае если реализация программного обеспечения, компьютерных игр, баз данных и др. производится на материальных носителях. Не облагаются НДС консультации по электронной почте, услуги по предоставлению доступа к сети Интернет и др.

Плательщиками налога являются как иностранные компании, так и белорусские субъекты хозяйствования в случаях, если они являются посредниками при оказании электронных услуг и непосредственно участвуют в расчетах с физическими лицами за указанные услуги.

При взимании налога применяется стандартная ставка в 20%. Перечень зарегистрированных организаций-нерезидентов размещен на сайте МНС в электронном сервисе «е-НДС». На сегодняшний момент зарегистрировано более 50 организаций-нерезидентов. Среди них такие крупные иностранные организации, как Airbnb Ireland Unlimited Company, Amazon Services LLC, Apple Distribution International, Booking.COM B.V., Facebook Technologies Ireland Limited, Google Commerce Limited, Uber ML B.V., Viber Media Sarl и др.

Нововведение дало неплохой бюджетный эффект: полученные доходы превысили расходы по организации введения и уплаты налога. По итогам

2018 г. зарубежными компаниями – поставщиками электронных услуг уплачено НДС (по предварительным оценкам) на сумму около 4 млн долл. [12].

Налогообложение резидентов ПВТ представляет специальный правовой режим с чрезвычайно льготным налогообложением и большим спектром правовых преимуществ перед обычным бизнесом. Наряду с деятельностью компаний ИТ-индустрии по разработке и обслуживанию ПО, резиденты имеют право осуществления бизнеса в области биотехнологий, медицины, авиационных и космических технологий, системы беспилотного управления транспортом, осуществления операций с криптовалютами и ICO, организации киберспорта, биржи криптовалют и др. Они также имеют право осуществлять майнинг и иную деятельность с использованием токенов, включая создание и размещение собственных токенов.

Правовые преимущества представлены упрощенным визовым режимом для привлекаемых квалифицированных зарубежных работников, либерализацией контрольной деятельности и упрощением документооборота. Резиденты парка вправе проводить внешнеторговые операции без учета ограничений, установленных законодательством Республики Беларусь по срокам и способам их завершения, заключать их в электронном виде с использованием Интернета, а также совершать операции с электронными деньгами без ряда ограничений. В качестве новаций, соответствующих профилю Парка, резиденты наделены правом совершения сделок посредством смарт-контрактов<sup>1</sup>.

Налоговые льготы резидентов ПВТ в обобщенном виде представлены в табл. 2.

Таблица 2. Налоговые льготы резидентов ПВТ [13]

Налог на прибыль	Освобождаются от уплаты налога на прибыль. По непрофильной деятельности (по доходам резидентов ПВТ в виде процентов, доходам от отчуждения долей в уставных фондах организаций и от реализации ценных бумаг, дивидендам от источников за пределами Беларуси) применяется ставка 9%
Ввозные таможенные пошлины и НДС при ввозе	Освобождается от уплаты НДС ввоз определенного технологического оборудования в целях его использования для выполнения инвестиционных проектов в рамках разрешенных видов деятельности
НДС	Освобождаются от уплаты НДС обороты по реализации на территории РБ
НДС при импорте у нерезидентов	Освобождается от уплаты НДС приобретение имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности; рекламных, маркетинговых, консультационных услуг; услуг по обработке информации
Подходный налог	Применяется пониженная ставка 9%

<sup>1</sup> Смарт-контракт представляет собой программный код, предназначенный для функционирования в распределенной информационной системе в целях совершения и (или) исполнения сделок либо совершения иных юридически значимых действий автоматизированным путем.

Взносы в ФСЗН	Используется уменьшение облагаемой базы. Взносы начисляются и уплачиваются не с фактической заработной платы работника, а со средней по стране, которая в несколько раз ниже уровня заработной платы в белорусской IT-индустрии
Оффшорный сбор	Освобождаются от офшорного сбора: – дивиденды при выплате их учредителям (участникам), зарегистрированным в офшорных зонах; – денежные средства, перечисляемые нерезидентам, зарегистрированным в офшорных зонах, за посреднические, маркетинговые и рекламные услуги
Налогообложение дивидендов	Применяется ставка налога (если более льготный режим не предусмотрен соглашениями об избежании двойного налогообложения): для физических лиц в размере 9%; для иностранных организаций в размере 5%
Налог на доходы нерезидентов	Ставка 0% для доходов иностранных организаций от оказания резидентам ПВТ услуг по обработке данных, веб-хостинга, рекламных, посреднических и некоторых иных услуг, а также в отношении доходов в виде процентов и роялти
Земельный налог и налог на недвижимость	Освобождение объектов на территории и границах ПВТ, за исключением сданных в аренду
Налогообложение операций с токенами	Освобождаются от налогообложения: обороты, прибыль резидентов ПВТ от деятельности по майнингу, созданию, приобретению, отчуждению токенов; доходы физических лиц от деятельности по майнингу, приобретению (в том числе в порядке дарения), отчуждения токенов за белорусские рубли, иностранную валюту, электронные деньги и (или) обмена на иные токены; обороты по отчуждению токенов, в том числе иностранными организациями, не имеющими в РБ постоянных представительств и не состоящими в связи с этим на учете в налоговых органах республики, а также выручка от отчуждения токенов путем их обмена на иные токены

**Налогообложение электронной торговли.** Широкое развитие в Беларуси получила доля интернет-торговли в интернет-магазинах и на интернет-аукционах и составила в розничном товарообороте более 3%.

На начало 2018 г. в торговом реестре было зарегистрировано 16 175 интернет-магазинов. За год количество интернет-магазинов в Беларуси увеличилось на 17,2%. Из них 7 963 открыли организации, 8 212 – индивидуальные предприниматели [14].

Налогообложение электронной торговли практически не отличается от налогообложения офлайн торговли. Интернет-магазины, открытые юридическими лицами, могут работать, используя общую систему налогообложения или применять особый режим.

Активно в систему интернет-торговли стали включаться индивидуальные предприниматели. В соответствии с налоговым законодательством при осуществлении розничной торговли через интернет-магазин определенными товарами индивидуальный предприниматель может являться плательщиком единого налога.

Индивидуальный предприниматель при ведении бухучета и наличии документов на все реализуемые товары вправе применять общую систему налогообложения с уплатой подоходного налога либо перейти на уплату налогов при упрощенной системе налогообложения.

С 2018 г. возобновилась упрощенная система налогообложения для предпринимателей, занимающихся розничной торговлей через интернет-магазины. В свое время ее отмена вызвала сокращение количества онлайн-продавцов и отток предпринимателей из e-commerce. Упрощенную систему налогообложения могут применять интернет-магазины, которые отвечают нескольким критериям:

1. Средняя численность работников не превышает 100 человек.

2. Размер валовой выручки нарастающим итогом – для перехода на УСН со следующего календарного года:

организациями – 1 465 565 руб.;

индивидуальными предпринимателями – 315 000 руб.

Существуют ограничения на отдельные виды деятельности, для которых не применяется режим электронной торговли. Например: продажа подакцизной продукции; страхование, перестрахование и риелторская деятельность, деятельность, по которой применяются другие специальные режимы налогообложения: единый налог на вмененный доход, единый налог на сельхозпроизводителя; реализация ювелирных изделий из драгоценных металлов и камней и др.

### ***Налогообложение производства ИКТ и электронных услуг, оказываемых резидентами Республики Беларусь.***

Сектор ИКТ включает следующие виды экономической деятельности, объединенные в подотрасли:

*производство* – изготовление электронных элементов и плат; производство компьютеров и периферийного и коммуникационного оборудования; производство электронной бытовой техники и магнитных и оптических носителей информации;

*торговля* – оптовая торговля компьютерами, периферийным компьютерным оборудованием и программным обеспечением; оптовая торговля электронным и коммуникационным оборудованием и их частями;

*услуги* – издание компьютерных игр и программного обеспечения; деятельность в области проводной, беспроводной и спутниковой связи и прочей в сфере телекоммуникаций. Также включает производство и услуги в области компьютерного программирования и компьютерных технологий; управление компьютерными системами, обслуживание компьютерной техники, включая ремонт компьютеров, коммуникационного и периферийного оборудования. Сюда также относятся предоставление услуг по размещению информации, деятельность веб-порталов и пр.

Если вопросы налогообложения торговли рассмотрены выше, то что касается e-бизнеса в сфере услуг и производства, отметим следующее.

Государство аккумулирует применение налоговых льгот в ПВТ как с целью привлечения инвестиций, так и с целью обеспечения и упрощения налогового контроля.

Конкретные меры по налоговому стимулированию производства ИКТ и электронных услуг, не вошедших в Парк, находятся в области стимулирования научной и научно-технической деятельности, производства высокотехнологичной и инновационной продукции.

Так, в соответствии с налоговым законодательством не взимается НДС со стоимости научно-исследовательских, опытно-конструкторских, опытно-технологических работ, зарегистрированных в государственном реестре, и имущественных прав на объекты промышленной собственности. Льгота применяется при реализации этих оборотов на территории Республики Беларусь.

Для стимулирования выпуска высокотехнологичных и инновационных товаров собственного производства применяется налоговая льгота в виде пониженной ставки налога на прибыль 10%.

Таким образом, если производство ИКТ и электронных услуг соответствует этим параметрам, есть возможность применить льготу по НДС и налогу на прибыль.

### Выводы

Активное развитие е-бизнеса предполагает необходимость организации эффективного национального налогообложения, учитывающего как фискальные интересы, так и возможности привлечения инвестиций за счет механизма налоговой конкуренции [15].

Специфика электронной экономической деятельности требует установления базовых принципов налогообложения для всех видов электронного бизнеса.

Создание специальных льготных условий налогообложения электронного бизнеса или предоставление правовых преференций представляется перспективным направлением развития налогового законодательства для электронного бизнеса.

### Литература

1. *Tapscott D.* The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence. New York, NY : McGraw-Hill, 1996.
2. *Kling R., Lamb R.* IT and Organizational Change in Digital Economies // Understanding the Digital Economy (E. Brynjolfsson, B. Kahin (eds)). Cambridge : MIT Press, MA, 2000. P. 295–324.
3. *Mesenbourg T.L.* Measuring the Digital Economy, US Bureau of the Census, Suitland. URL: <https://www.census.gov/content/dam/Census/library/workingpapers/2001/econ/ umdigital.pdf>
4. *Bukh R., Heeks R.* Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy // Global Development Institute working papers. № 68. URL: <https://diodeweb.files.wordpress.com/2017/08/diwkppr68-diode.pdf>

5. *Begin your Digital Transformation (DX) Journey with IDC*. URL: <https://www.idc.com/promo/dxjourney/home>
6. *Интересные факты об интернет-торговле в 2019 году*. URL: <https://lemarbet.com/razvitie-internet-magazina/interesnye-fakty-ob-internet-torgovle>
7. *Киреева Е.Ф.* Трансформация предпринимательской деятельности в связи с развитием IT-отрасли: проблемы организации бизнеса и налогообложения // Вестник БДЭУ. 2017. № 6 (125). С. 13–20.
8. *Беларусь в Индекс развития информационно-коммуникационных технологий*. URL: <http://www.scienceportal.org.by/upload/2018/Portal%20news/Ranking/4.%20ICT%20BY.pdf>
9. *Информационные технологии в Белоруссии*. URL: <http://www.tadviser.ru/index.php>
10. *Информационное общество в Республике Беларусь*. URL: [http://www.belstat.gov.by/ofitsialnayastatistika/publications/izdania/public\\_compilation/index\\_7864](http://www.belstat.gov.by/ofitsialnayastatistika/publications/izdania/public_compilation/index_7864)
11. *Киреева Е.Ф., Лукьянова И.А.* Налоговые преференции как стимул повышения инвестиционной привлекательности Республики Беларусь // Вестник БДЭУ. 2015. № 6. С. 92–101.
12. *МНС рассчитывает получить \$4 млн от «налога на Google» в 2018 году*. URL: <https://www.belnovosti.by/ekonomika/mns-rasschityvaet-poluchit-4-mln-ot-naloga-na-google-v-2018-godu>
13. *Декрет № 8 от 21 декабря 2017 г. «О развитии цифровой экономики»*. URL: [http://president.gov.by/ru/official\\_documents\\_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716](http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716).
14. *Розничная торговля*. URL: <http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/realny-sector-ekonomiki/vnytrennia-torgovlya/roznichnaya-torgovlya>
15. *Киреева Е.Ф.* Налоговая реформа: необходимость, основные направления и меры по их реализации // Белорусский экономический журнал. 2018. № 4. С. 77–88.

**Taxation of Digital Business in Belarus: New Approaches and Stimulating Mechanisms**  
*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 279–290.  
DOI: 10.17223/19988648/46/19

**Elena F. Kireyeva**, Doctor of Economics, professor, head of the Department of Taxes and Taxation, Belarus State Economic University (Minsk, Belarus). E-mail: [kireeva@yandex.ru](mailto:kireeva@yandex.ru)

**Keywords** e-business, e-services, taxation, e-market, taxation of e-services, High-Tech Park, tax incentives.

The article presents the problems of organizing business taxation in the context of the development of the e-market. The concept of e-business and the need to assess the capacity of the e-market in order to develop a strategy for the development of e-commerce and services are defined. The tax mechanisms of stimulating the activities in the field of ICT production and trade are summarized. The features of taxation of electronic services provided by non-residents in Belarus are studied. The tax and legal incentives for residents of the High-Tech Park (HTP) are analyzed. The options for the development of tax laws for electronic business are proposed.

### References

1. Tapscott, D. (1996) *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*. New York, NY: McGraw-Hill.
2. Kling, R. & Lamb, R. (2000) IT and Organizational Change in Digital Economies. In: Brynjolfsson, E. & Kahin, B. (eds) *Understanding the Digital Economy*. Cambridge, MA: MIT Press.
3. Mesenbourg, T.L. (2001) *Measuring the Digital Economy*. Suitland: US Bureau of the Census. [Online] Available from: <https://www.census.gov/content/dam/Census/library/workingpapers/2001/econ/ umdigital.pdf>.

4. Bukh, R. & Heeks, R. (2017) Defining, Conceptualising and Measuring the Digital Economy. *Global Development Institute working papers*. 68. [Online] Available from: <https://diideweb.files.wordpress.com/2017/08/diwpkpr68-diode.pdf>.

5. IDC. (n.d.) *Begin your Digital Transformation (DX) Journey with IDC*. [Online] Available from: <https://www.idc.com/promo/dxjourney/home>.

6. Lemarbet.com. (2019) *Interesnye fakty ob internet-torgovle v 2019 godu* [Interesting facts about online trading in 2019]. [Online] Available from: <https://lemarbet.com/razvitiie-internet-magazina/interesnye-fakty-ob-internet-torgovle>.

7. Kireeva, E.F. (2017) Transformatsiya predprinimatel'skoy deyatelnosti v svyazi s razvitiem IT-otrasli: problemy organizatsii biznesa i nalogooblozheniya [Transformation of entrepreneurial activity in connection with the development of the IT industry: problems of business organization and taxation]. *Vestnik BDEU*. 6 (125). pp. 13–20.

8. Scienceportal.org.by. (2018) *Belarus' v Indeks razvitiya informatsionno-kommunikatsionnykh tekhnologiy* [Belarus in the Index of Development of Information and Communication Technologies]. [Online] Available from: <http://www.scienceportal.org.by/upload/2018/Portal%20news/Ranking/4.%20ICT%20BY.pdf>.

9. Tadviser.ru. (n.d.) *Informatsionnye tekhnologii v Belorussii* [Information technology in Belarus]. [Online] Available from: <http://www.tadviser.ru/index.php>.

10. Belstat.gov.by. (n.d.) *Informatsionnoe obshchestvo v Respublike Belarus'* [The information society in the Republic of Belarus]. [Online] Available from: [http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public\\_compilation/index\\_7864](http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/publications/izdania/public_compilation/index_7864).

11. Kireeva, E.F. & Luk'yanova, I.A. (2015) Nalogovye preferentsii kak stimul povysheniya investitsionnoy privlekatelnosti Respubliki Belarus' [Tax preferences as an incentive to increase the investment attractiveness of the Republic of Belarus]. *Vestnik BDEU*. 6. pp. 92–101.

12. Belnovosti.by. (2018) *MNS rasschityvaet poluchit' \$4 mln ot "naloga na Google" v 2018 godu* [The Tax and Duties Ministry expects to receive \$ 4 million from the "Google tax" in 2018]. [Online] Available from: <https://www.belnovosti.by/ekonomika/mns-rasschityvaet-poluchit-4-mln-ot-naloga-na-google-v-2018-godu>.

13. Republic of Belarus. (2017) *Decree No. 8 of December 21, 2017 on the development of the digital economy*. [Online] Available from: [http://president.gov.by/ru/official\\_documents\\_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716](http://president.gov.by/ru/official_documents_ru/view/dekret-8-ot-21-dekabrja-2017-g-17716). (In Russian).

14. Belstat.gov.by. (n.d.) *Roznichnaya trgovlya* [Retail]. [Online] Available from: <http://www.belstat.gov.by/ofitsialnaya-statistika/realny-sector-ekonomiki/vnytrennia-torgovlya/roznichnaya-torgovlya>.

15. Kireeva, E.F. (2018) Tax reform: necessity, main directions and measures of their implementation. *Belorusskiy ekonomicheskij zhurnal – Belarusian Economic Journal*. 4. pp. 77–88. (In Russian).

УДК 336.226.4

DOI: 10.17223/19988648/46/20

**Д.В. Лазутина, К.А. Баннова**

## **НАЛОГ НА РОСКОШЬ: ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИИ И ЗА РУБЕЖОМ<sup>1</sup>**

*В статье рассматривается вопрос ввода в России налога на роскошь. Проведен опрос населения по вопросам ввода данного налога. Проанализирован опыт зарубежных стран по применению данного налога. Выявлены основные проблемы налога на роскошь, главной из которых является боязнь налогоплательщика высокого налогового бремени. Также выявлены проблемы законодательного характера. Составлена аналитика по расчету транспортного налога и налога на имущество при введении налога на роскошь. Рассмотрен перспективный сценарий состава и динамики поступлений налога на роскошь в РФ. По результатам исследования сделан вывод, что налог на роскошь в России в действующей редакции не решает проблем социальной несправедливости и не обеспечивает серьезных дополнительных доходов в бюджетную систему РФ.*

*Ключевые слова: налог на роскошь, транспортный налог, доходы государства, налоговое администрирование.*

По официальным данным, в России перепад в доходах между беднейшими 10% и богатейшими 10% россиянами составляет 16,5 раза. Неофициальная информация иная: разрыв в доходах – более чем в 40 раз. При этом в Германии, Дании и Швеции состояния богатых и бедных различаются лишь в 6 раз.

Во многих странах проблема социального неравенства решается за счет прогрессивной шкалы подоходного налога. В частности, в США, Великобритании, Китае, Японии и Франции ставка подоходного налога напрямую связана с уровнем дохода гражданина, а ее максимальный размер ограничен 40–55%. В России прогрессивная шкала была отменена в 2000 г. и с 2001 г. введена единая ставка налога на доходы физических лиц в размере 13%. Вопрос о возврате к прогрессии регулярно поднимался в Правительстве и Государственной Думе, но безрезультативно. Мнение населения по данному вопросу тоже не однозначно. Так, по результатам социологического опроса, проведенного в Тюменской области, ответы на вопрос: «Что бы вы предпочли сохранить: одинаковый для всех подоходный налог (13%) или ввести прогрессивный (повышающийся) налог для более доходных групп населения?»<sup>1</sup> распределились следующим образом (табл. 1).

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке гранта Президента Российской Федерации для государственной поддержки молодых российских ученых – кандидатов наук (Конкурс – МК-2019) в рамках проекта проведения научных исследований («Трансформация налоговой стратегии в цифровую эпоху»), проект № МК-3335.2019.6.

**Таблица 1. Результаты ответа на вопрос: «Что бы вы предпочли сохранить: одинаковый для всех подоходный налог (13%) или ввести прогрессивный (повышающийся) налог для более доходных групп населения?»**

Ответ	Частота	% от опрошенных
Сохранить одинаковый	491	32
Ввести небольшое повышение для высокодоходных групп	479	32
Ввести небольшое повышение, начиная со среднедоходных групп	48	3
Небольшое повышение для среднедоходных групп и значительное для высокодоходных	169	11
Равномерное повышение, начиная со среднедоходных групп	71	5
Затрудняюсь ответить	219	14
Отказ от ответа	37	2
<b>В с е г о</b>	<b>1514</b>	<b>100</b>

Таким образом, почти треть опрошенных высказываются за сохранение «плоской» шкалы, при этом столько же считают целесообразным ввести небольшое повышение для высокодоходных групп и только 16% респондентов высказались за введение прогрессивной шкалы налогообложения через повышение налоговой ставки, начиная со среднедоходных групп населения.

Особо следует отметить, что более 70% опрошенных считают, что действия государства для сокращения больших разрывов между доходами различных групп населения не эффективны или совсем отсутствуют. Подробные результаты опроса представлены в табл. 2.

**Таблица 2. Результаты ответа на вопрос: «Как Вы считаете, достаточно ли эффективны действия государства для сокращения больших разрывов между доходами различных групп населения?»**

Ответ	Частота	% от опрошенных
Достаточно эффективны	94	6
Недостаточно эффективны	577	38
Совсем нет действий	516	34
Затрудняюсь ответить	294	19
Отказ от ответа	33	2
<b>В с е г о</b>	<b>1514</b>	<b>100</b>

В связи с вышесказанным перед государством остается задача, как при сохранении «плоской» шкалы налога на доходы физических лиц бороться с социальной несправедливостью. Еще в декабре 2012 г. Президент РФ В.В. Путин, обращаясь с ежегодным посланием к Федеральному Собранию РФ, предложил сохранить «плоскую» шкалу налога на доходы физических лиц и ввести в России налог на роскошь.

Налогообложение роскоши не является российским изобретением, за рубежом имеется практика применения данного налога. Например, во Франции еще в 1980-х гг. был введен налог солидарности на состояние (*impôt de solidarité sur la fortune – ISF*), также известный как налог на богатство. В настоящее время налогообложение богатства во Франции осуществляется по определенным ставкам (табл. 3).

Таблица 3. Ставки налога на богатство

Суммарная стоимость имущества	Ставка, %
Менее 800 тысяч евро	0
От 0,8 до 1,3 миллиона евро	0,5
От 1,3 – 2,57 миллиона евро	0,7
От 2,57 до 5 миллионов	1
От 5 до 10 миллионов	1,25
Более 10 миллионов	1,5

При расчете налога учитывается следующее имущество:

- 1) недвижимость (любые недвижимые объекты, как достроенные, так и недостроенные, как жилые, так и нежилые);
- 2) транспорт (автомобили, яхты, самолеты, вертолеты и даже лошади);
- 3) драгоценности (ювелирные изделия, золото и драгоценные металлы в слитках);
- 4) банковские депозиты.

А с 1 января 2018 г. налог солидарности на богатство (ISF) был преобразован в налог на имущество по недвижимости (IFI). Налог на имущество по недвижимости рассчитывается путем применения прогрессивной ставки к чистой стоимости имущества, облагаемого налогом, на 1 января 2018 г., т.е. после вычета расходов. К расходам (задолженности) относятся:

- приобретение имущества или имущественных прав (ипотека);
- оплата работ по модернизации, строительству, реконструкции или расширения;
- оплата ремонтных работ, фактически понесенных владельцем;
- выплата определенных налогов (например, налог на землю).

Особо следует отметить, что во Франции, кроме налога на богатство, действует прогрессивная шкала подоходного налогообложения, которая охватывает 5 групп налогоплательщиков с диапазоном от 0 до 45% в зависимости от суммы годового дохода. И Франция уже имеет негативный опыт по введению так называемого «налога на сверхдоходы», суть которого заключалась в том, что доход свыше 1 млн евро облагался по ставке 75%. В итоге нововведения не оправдали себя, так как многие богатые люди начали покидать страну и получать другое гражданство, чтобы избежать данного налога, поэтому сейчас повышенный процент подоходного налога для миллионеров отменен.

В Испании налог на богатство ввели после перерыва в 2011 г. При этом богатыми в Испании считаются люди с состоянием стоимостью свыше 700 тыс. евро, а ставка налога колеблется от 0,2 до 2,5%.

В Великобритании действует гербовый сбор – налог на дорогую недвижимость, который уплачивается гражданином при покупке такой недвижимости. Ставка налога зависит от стоимости приобретаемого объекта и составляет от 1 до 5%. В США налог на роскошь множество раз вводился и отменялся. На заре становления этого государства сбор был введен с целью увеличить доходы государства. Позднее, уже в XX в., такой налог вводился для социального выравнивания общества, однако был отменен из-за того, что налогоплательщики смогли найти способы ухода от уплаты налога, покупая предметы роскоши в других странах. В 2010 г. в Соединенных Штатах были выдвинуты законопроекты, предусматривающие новое введение налога на роскошь. Предполагалось, что такие решения должны будут принести в казну около 1,5 трлн долл. Однако на данный момент введение налога на роскошь не рассматривается.

Налог на роскошь в Китае уже долгое время успешно действует, принося значительный доход государству, налог распространяется на различные товары, которые могут быть сочтены предметами роскоши. В результате многие китайцы стараются покупать предметы роскоши за рубежом, и сейчас число таких покупок достигает 80%. Например, в 2012 г. только в Европе туристы из Китая потратили более 55 млрд долл. на приобретение предметов роскоши. Соответственно уже планируется смягчение налога на роскошь, чтобы привлечь китайских потребителей обратно. Кроме того, введен налог на недвижимость, согласно которому от 10 до 15% налога платят граждане, продающие купленный менее двух лет назад дом.

В некоторых других странах специального налога на богатство нет, но акцизами или налогом с продаж облагаются некоторые виды товаров класса люкс. В том числе автомобили, яхты, частные самолеты, драгоценности.

В России первые попытки внедрения налога на роскошь начали предприниматься в 2010 г. Была подготовлена концепция законопроекта, согласно которой предлагалось обложить налогом личный транспорт стоимостью больше 2 млн руб., земельные участки и жилье стоимостью более 15 млн руб., а также драгоценные металлы, предметы искусства и ювелирные украшения стоимостью более 300 тыс. руб. Однако тогда данный законопроект был отправлен на доработку. Только в 2012 г. был внесен совершенно новый законопроект в Государственную Думу, в котором предлагалось облагать новым налогом на роскошь налогоплательщиков, имеющих расположенные на территории России жилые помещения (строения) и объекты незавершенного строительства, а также земельные участки под такими объектами стоимостью от 30 млн руб. и транспортные средства стоимостью от 3 млн руб. по прогрессивной ставке налога [10]. Но попытка внедрить данный налог тоже закончилась неудачей.

В 2013 г. Минэкономразвития и Российский союз промышленников и предпринимателей предложили свои варианты налога на роскошь. Список

попадавших под налог предметов роскоши включал в себя квартиры, загородные дома, земельные участки, а также различные виды транспорта: автомобили, яхты, самолеты и вертолеты. Также отличие состояло в том, что из перечня объектов налогообложения были исключены драгоценности, одежда и мебель из-за сложности учета данных вещей и их оценки. Было исключено имущество, находящееся в собственности государства, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, государственные награды и некоторые другие необходимые для жизни предметы [5]. Но налог на роскошь и в этом варианте не был установлен.

В связи с этим в России с 2014 г. были внесены изменения в существующие налоги путем увеличения ставок налогов на легковые автомобили и на недвижимость.

Условно закон о налоге на роскошь можно разделить на две части:

– первая часть налогового законодательства затрагивает собственников дорогих транспортных средств (точнее легковых автомобилей), изменения были внесены в главу 28 НК РФ «Транспортный налог» с 2014 г.;

– вторая часть налогового законодательства касается владельцев недвижимости, изменения были внесены в НК РФ путем введения главы 32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц» с 2015 г.

А теперь подробнее о каждом.

Налог на роскошь в составе транспортного налога устанавливается главой 28 НК РФ и законами субъектов РФ о транспортном налоге.

Транспортный налог обязаны уплачивать владельцы транспортных средств. И «налог на роскошь на транспортные средства» не является отдельным платежом, а предусматривает использование повышенных коэффициентов в зависимости от стоимости автомобиля и года выпуска (табл. 4).

Таблица 4. Повышающие коэффициенты по транспортному налогу

Размер коэф.	Средняя стоимость легкового автомобиля	С года выпуска прошло
<i>С 01.01.2018</i>		
1,1	От 3.000.000 до 5.000.000 руб. включительно	Не более 3 лет
2	От 5.000.000 до 10.000.000 руб. включительно	Не более 5 лет
3	От 10.000.000 до 15.000.000 руб. включительно	Не более 10 лет
3	От 15.000.000 руб.	Не более 20 лет
<i>До 31.12.2017</i>		
1,1	От 3.000.000 до 5.000.000 руб. включительно	От 2 до 3 лет
1,3	От 3.000.000 до 5.000.000 руб. включительно	От 1 года до 2 лет
1,5	От 3.000.000 до 5.000.000 руб. включительно	Не более 1 года
2	От 5.000.000 до 10.000.000 руб. включительно	Не более 5 лет
3	От 10.000.000 до 15.000.000 руб. включительно	Не более 10 лет
3	От 15.000.000 руб.	Не более 20 лет

Источник: статья 362 НК РФ.

Согласно ст. 362 НК РФ в 2018 г. были удалены два повышающие коэффициента – 1,3 и 1,5, вместо них используется минимальный коэффициент 1,1, а также перечень автомобилей сузился.

Таким образом, налог на роскошь уплачивают владельцы легковых автомобилей со средней стоимостью выше 3 000 000 руб. Средняя установленная цена на автомобиль может отличаться от оплаченной за транспортное средство в реальности и рассчитывается ежегодно Минпромторгом.

Список транспортных средств, попадающих под налог на роскошь, пересматривается 1 марта ежегодно и публикуется.

В 2019 г. перечень автомобилей стоимостью свыше 3 млн рублей, которые попадали под повышенный транспортный налог, сократилась до 1 040 единиц за счет исключения 10 моделей Audi, 25 – Mercedes-Benz, 8 – Bentley, 10 – Jaguar&Land Rover и др. До 2018 г. перечень только расширялся и в 2018 г. составил 1 126 легковых автомобилей, в 2017 г. – 909, перечень на 2016 г. содержал 708 машин, а в 2015 г. он насчитывал всего 280 позиций.

Таким образом, для расчета налога на роскошь в части автомобилей необходимо размер базовой ставки транспортного налога умножить на повышающий коэффициент, соответствующий стоимости и году выпуска транспортного средства.

Согласно принятым нормам ставка налога на роскошь начисляется не только на новые, но и подержанные авто.

**Налог на роскошь в части недвижимости.** До 1 января 2015 г. порядок налогообложения недвижимости физических лиц регулировался Законом РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». В настоящее время этот закон прекратил свое действие. Порядок исчисления налога на имущество физических лиц с 2015 г. осуществляется с учетом положений главы 32 «Налог на имущество физических лиц» НК РФ. Налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Но налог на роскошь в части недвижимости коснется всех только с 2020 г., когда налоговая база по налогу на имущество будет определяться в виде кадастровой стоимости объектов налогообложения (жилые дома, жилые помещения (квартиры, комнаты), гаражи, машино-места, объекты незавершенного строительства и иные здания, строения, сооружения, помещения), а кадастровая стоимость существенно превышает инвентаризационную стоимость, по которой производится расчет в настоящее время.

Особо следует отметить, что в 2015 г. в 28 субъектах РФ (в том числе Москве и Санкт-Петербурге) уже установили кадастровую стоимость для расчета налога на имущество физических лиц, остальные субъекты должны перейти до 2020 г. Развернутая информация о переходе субъектов РФ по годам на кадастровую стоимость представлена в табл. 5.

**Таблица 5. Информация о переходе субъектов Российской Федерации на исчисление налога на имущество физических лиц исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества**

Год перехода	Перечень субъектов	Кол-во
2015	Республика Башкортостан, Республика Бурятия, Республика Ингушетия, Карачаево-Черкесская Республика, Республика Коми, Республика Мордовия, Республика Татарстан, Удмуртская Республика, Амурская область, Архангельская область, Владимирская область, Ивановская область, Магаданская область, Московская область, Нижегородская область, Новгородская область, Новосибирская область, Пензенская область, Псковская область, Рязанская область, Самарская область, Сахалинская область, Тверская область, Забайкальский край, Ярославская область, г. Москва, Ханты-Мансийский АО – Югра, Ямало-Ненецкий АО	28
2016	Кабардино-Балкарская Республика, Республика Калмыкия, Республика Хакасия, Чеченская Республика, Чувашская Республика – Чувашия, Ставропольский край, Белгородская область, Брянская область, Вологодская область, Воронежская область, Калининградская область, Камчатский край, Кемеровская область, Кировская область, Костромская область, Курская область, Ленинградская область, Омская область, Тульская область, Челябинская область, Санкт-Петербург	21
2017	Республика Адыгея, Республика Карелия, Республика Марий Эл, Республика Саха (Якутия), Республика Тыва, Краснодарский край, Хабаровский край, Астраханская область, Мурманская область, Оренбургская область, Орловская область, Тамбовская область, Еврейская АО, Ненецкий АО	14
2018	Калужская область, Липецкая область, Пермский край, Ростовская область, Саратовская область, Тюменская область, Ульяновская область	7
2019	Республика Дагестан, Республика Северная Осетия – Алания, Красноярский край, Смоленская область	4
2020	Алтайский край, Томская область	2
Не установлен	Республика Алтай, Приморский край, Волгоградская область, Иркутская область, Курганская область, Свердловская область, Чукотский АО, Республика Крым, г. Севастополь	9

*Источник:* составлено автором на основе <https://www.nalog.ru>.

Ставки налога устанавливаются представительными органами муниципальных образований в пределах от 0,1 до 2% и в каждом муниципальном образовании свои. Расчет налога по новым правилам физические лица получили только в 2016 г. по итогам 2015 г., поэтому о результатах рано говорить. Однако представим структуру начислений налога на имущество физических лиц (табл. 6).

Таблица 6. Поступление налога на имущество физических лиц, тыс. руб.

	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
Общая инвентаризационная стоимость строений, помещений и сооружений с учетом коэффициента-дефлятора, по которым предъявлен налог к уплате	12 337 074 241	9 753 328 107	5 234 910 965	3 963 057 464
Общая кадастровая стоимость строений, помещений и сооружений, по которым предъявлен налог к уплате	–	44 591 203 281	71 728 386 493	82 322 256 968
Общая кадастровая стоимость строений, помещений и сооружений, по которым предъявлен налог к уплате, с учетом вычетов (в том числе установленных п. 3–6 ст. 403 НК РФ)	–	16 035 426 552	47 332 016 184	54 464 171 555
Сумма, подлежащая уплате в бюджет	34 644 875	45 444 262	61 581 574	74 526 256

Источник: составлено автором на основе <https://www.nalog.ru>

Так можно увидеть, что поступление налога на имущество в 2017 г. увеличилось в 2,15 раза относительно 2014 г.

Что касается налога на роскошь по транспорту, то можно подвести определенные итоги.

Таблица 7. Налог на роскошь в части транспортного налога в РФ

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
<b>Количество транспортных средств (легковых автомобилей)</b>	<b>31476934</b>	<b>39365750</b>	<b>39205798</b>	<b>39692079</b>	<b>40738889</b>
<b>В том числе</b>					
у организаций	1362931	1430522	1442063	1411112	1441071
у физических лиц	30114003	37935228	37763735	38280967	39297818
<b>Количество легковых автомобилей, облагаемых налогом на роскошь</b>		<b>140167</b>	<b>116155</b>	<b>139845</b>	<b>192587</b>
<b>В том числе</b>					
у организаций		37846	42182	46725	64612
у физических лиц		102321	73973	93120	127975
<b>Сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.</b>	<b>132113171</b>	<b>152502366</b>	<b>162953353</b>	<b>164828408</b>	<b>170946801</b>
<b>В том числе</b>					
<b>Сумма транспортного налога по легковым автомобилям, тыс. руб.</b>	<b>90992192</b>	<b>106794728</b>	<b>115022524</b>	<b>119409556</b>	<b>124732124</b>

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.
организаций	6604945	8087819	8643733	8778368	9289841
физических лиц	84387247	98706909	106378791	110631188	115442283
<b>Сумма «налога на роскошь», тыс. руб.</b>		<b>5973259</b>	<b>4995103</b>	5480986	6769644
<b>В том числе</b>					
организаций		1666402	1918494	2076329	2604423
физических лиц		4306857	3076609	3404657	4165221

*Источник:* составлено автором на основании отчетов ФНС № 5-ТН «О налоговой базе и структуре начислений по транспортному налогу» за 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 гг.

Данные табл. 7 показывают, что количество легковых автомобилей, облагаемых налогом на роскошь, растет так: если в 2014 г. он составлял всего 0,3%, то в 2017 г. составляет 0,47% от общего количества облагаемых транспортным налогом легковых автомобилей. При этом сумма налога на роскошь в части транспортного налога с легковых автомобилей составляет 5,56% в 2014 г., 4,34% в 2015 г., 4,59% в 2016 г. и 5,43% в 2017 г.

Средняя величина транспортного налога на легковой автомобиль составляет в 2013 г. 2 891 руб., в 2014 г. – 2 713 руб. и 2015 г. – 2 934 руб., 2016 г. – 3 008 руб., в 2017 г. – 3 062 руб., а средняя величина налога на роскошь составляет в 2014 г. – 42 615 руб., в 2015 г. – 43 004 руб., в 2016 г. – 39 193 руб. и в 2017 г. – 35 151 руб. Таким образом, средняя сумма налога на роскошь превышает средний транспортный налог в 10–15 раз.

Структура налога на роскошь представлена в табл. 8.

*Таблица 8. Состав и динамика поступлений налога на роскошь*

Коэф-фици-ент	2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.	
	Кол-во легковых автомобилей	Сумма налога на роскошь, тыс. руб.	Кол-во легковых автомобилей	Сумма налога на роскошь, тыс. руб.	Кол-во легковых автомобилей	Сумма налога на роскошь, тыс.руб.	Кол-во легковых автомобилей	Сумма налога на роскошь, тыс. руб.
1,1	43610	1471007	36668	1152297	33790	994549	43697	1067285
1,3	44432	1654435	33746	1082710	47832	1354728	69257	1574590
1,5	30573	588379	21869	424074	31066	566556	38633	548329
2	18563	1692725	21145	1816297	23621	1955184	36293	2786809
3	2989	566713	2727	519725	3536	609969	4707	792631
Всего	140167	5973259	116155	4995103	139845	5480986	192587	6769644
1,1%	31,11	24,63	31,57	23,07	24,16	18,15	22,69	15,77
1,3	31,70	27,70	29,05	21,68	34,20	24,72	35,96	23,26
1,5%	21,81	9,85	18,83	8,49	22,21	10,34	20,06	8,10
25	13,24	28,34	18,20	36,36	16,89	35,67	18,84	41,17
3%	2,13	9,49	2,35	10,40	2,53	11,13	2,44	11,71
Всего	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

*Источник:* составлено автором на основании отчетов ФНС № 5-ТН «О налоговой базе и структуре начислений по транспортному налогу» за 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 гг.

Данные таблицы показывают, что более 60% автомобилей облагается минимальными коэффициентами 1,1 и 1,3, при этом максимальный коэффициент – 3 применяется только для 2% автомобилей, но сумма налога с указанных автомобилей составляет более 11% от суммы налога на роскошь.

Итак, налог на роскошь в России существует с 2014 г., при этом доля этого налога в общей сумме транспортного налога составляет всего 3,9% (в 2014 г.), 3,1% (в 2015 г.), 3,3% (в 2016 г.) и 3,96% (в 2017 г.), а в части всех налоговых доходов – это 0,05%.

В связи с вышеизложенным однозначно можно сказать, что налог на роскошь в России в действующей редакции не решает проблем социальной несправедливости и не обеспечивает серьезных дополнительных доходов в бюджетную систему РФ.

### Литература

1. Налог на богатство во Франции: как заплатить и не обеднеть. URL: <https://dengi.fr/nalog-na-bogatstvo-vo-francii-kak-zaplatit-i-ne-obednet>
2. Налоговый кодекс РФ. Ч. 2.
3. Отчеты ФНС № 5-ТН «О налоговой базе и структуре начислений по транспортному налогу» за 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 гг.
4. Алибекова А.М. Налогообложение имущества, относящегося к классу «роскоши»: истоки и современность // Вопросы науки и образования. 2019. № 1 (43). С. 19–28.
5. Ахвердова Т.А. Перспективы введения налога на роскошь в России // Аллея науки. 2017. № 7. С. 622–625.
6. Григорьев В.В. Правовое регулирование имущественного налогообложения физических лиц в США // Современное право. 2018. № 4. С. 130–135.
7. Ельцова Е.М. Налог на роскошь: преимущества и недостатки // Аллея науки. 2018. Т. 2, № 4 (20). С. 780–783.
8. Еремина И.В. Перспективы и возможные параметры установления в России прогрессивной шкалы НДФЛ // Экономика и предпринимательство. 2018. № 12 (101). С. 182–184.
9. Еремина И.В. К вопросу о реформировании транспортного налога в России // Инновационный транспорт. 2014. № 4 (14). С. 37–39.
10. Иванов В.М. К вопросу о введении налога на роскошь в Российской Федерации // Новое слово в науке и практике: гипотезы и апробация результатов исследований. 2015. № 20. С. 124–128.
11. Кульжабаева М.Т. Концепция налога на роскошь: зарубежный опыт, внутренняя ситуация и альтернативы // Статистика, учет и аудит. 2018. Т. 1, № 68. С. 171–177.
12. Майбуров И.А., Иванов Ю.Б., Балацкий Е.В., Баширова Н.Н., Белозеров С.А. и др. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М., 2016. 503 с. (Сер. Encyclopedica).
13. Матвеев Н. Элитное жилье и налог на роскошь // Про недвижимость 35. Май 2012. № 32. URL: <http://pro35.ru/article/413/>
14. Очаковский В.А. Правовое регулирование налога на роскошь в других странах и введение данного налога в России // Политекс. 2016. № 2. Р. 76–83.
15. Рамазанова Б.К. Социальный аспект налога на роскошь // Теория и практика общественного развития. 2013. № 1.
16. Сагитова И.Ф., Аксяева К.А. Повышенный транспортный налог в России: налог на «роскошь»? // Современные научные исследования и разработки. 2018. Т. 2, № 11 (28). С. 947–949.

17. Соловкин С.В. Справедлив ли налог на роскошь? // Высшая школа. 2017. Т. 2, № 2. С. 31–33.

18. Федорова И.А., Жихарева Ю.П. Актуальные проблемы разработки и внедрения налога на роскошь в России // Экономика. Право. Общество. 2018. № 1 (13). С. 123–128.

19. Шакирова Р.К. Концепция налога на роскошь: зарубежный опыт, отечественная практика и альтернативы // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2016. № 1 (33). С. 255–268.

### **A Luxury Tax: The Practice of Application in Russia and Abroad**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 291–302.

DOI: 10.17223/19988648/46/20

**Daria V. Lazutina**, University of Tyumen (Tyumen, Russian Federation). E-mail: 72ldv@mail.ru

**Kristina A. Bannova**, University of Tyumen (Tyumen, Russian Federation). E-mail: k.a.bannova@utmn.ru

**Key words:** luxury tax, transport tax, state revenues, tax administration.

The article discusses the issue of introducing a luxury tax in Russia. A survey of the population on the introduction of this tax has been conducted. The experience of foreign countries in the application of this tax has been analyzed. The main problems of a luxury tax have been identified, the main one being the taxpayer's fear of a high tax burden. Problems of a legislative nature have been identified. The calculation of a transport tax and a property tax with the introduction of a luxury tax has been analyzed. The perspective scenario of the composition and dynamics of luxury tax receipts in the Russian Federation is considered. According to the results of the study, it is concluded that a luxury tax in Russia in the current edition does not solve the problems of social injustice and does not provide serious additional income to the budget of the Russian Federation.

### **References**

1. Dengi.fr. (n.d.) *Nalog na bogatstvo vo Frantsii: kak zaplatit' i ne obednet'* [The tax on wealth in France: how to pay and not become poor]. [Online] Available from: <https://dengi.fr/nalog-na-bogatstvo-vo-francii-kak-zaplatit-i-ne-obednet>.

2. Russian Federation. (2018) *The Tax Code of the Russian Federation (Part Two) No. 117-FZ of 05.08.2000 (as amended on 11.27.2018) (as amended and added, effective 12.12.2018)*. [Online] Available from: <http://www.consultant.ru/cons/>. (In Russian).

3. *Reports of the Federal Tax Service No. 5-TN "On the tax base and structure of transport tax charges" for 2013, 2014, 2015, 2016, 2017*. (In Russian).

4. Alibekova, A.M. (2019) *Nalogooblozhenie imushchestva, odnosyashchegosya k klassu "roskoshi": istoki i sovremennost'* [The taxation of property belonging to the class of "luxury": the origins and the present]. *Voprosy nauki i obrazovaniya*. 1 (43). pp. 19–28.

5. Akhverdova, T.A. (2017) *Perspektivy vvedeniya naloga na roskosh' v Rossii* [Prospects for the introduction of a luxury tax in Russia]. *Alleya nauki*. 7. pp. 622–625.

6. Grigor'ev, V.V. (2018) *Pravovoe regulirovanie imushchestvennogo nalogooblozheniya fizicheskikh lits v SShA* [Legal regulation of property taxation of individuals in the USA]. *Sovremennoe pravo*. 4. pp. 130–135.

7. El'tsova, E.M. (2018) *Nalog na roskosh': preimushchestva i nedostatki* [Luxury Tax: Advantages and Disadvantages]. *Alleya nauki*. 2:4 (20). pp. 780–783.

8. Eremina, I.V. (2018) *Prospects and possible parameters of establishment of the progressive NDFL scale in Russia*. *Ekonomika i predprinimatel'stvo – Journal of Economy and Entrepreneurship*. 12 (101). pp. 182–184. (In Russian).

9. Eremina, I.V. (2014) K voprosu o reformirovani transportnogo naloga v Rossii [On transport tax reform in Russia]. *Innovatsionnyy transport*. 4 (14). pp. 37–39.
10. Ivanov, V.M. (2015) K voprosu o vvedenii naloga na roskosh' v Rossiyskoy Federatsii [On the introduction of a luxury tax in the Russian Federation]. *Novoe slovo v nauke i praktike: gipotezy i aprobatsiya rezul'tatov issledovaniy*. 20. pp. 124–128.
11. Kul'zhabaeva, M.T. (2018) Kontseptsiya naloga na roskosh': zarubezhnyy opyt, vnutrennyaya situatsiya i al'ternativy [The concept of a luxury tax: foreign experience, the internal situation and alternatives]. *Statistika, uchet i audit*. 1 (68). pp. 171–177.
12. Mayburov, I.A. et al. (2016) *Entsiklopediya teoreticheskikh osnov nalogooblozheniya* [Encyclopedia of the theoretical foundations of taxation]. Moscow: YuNITI-DANA.
13. Matveev, N. (2012) Elitnoe zhil'e i nalog na roskosh' [Elite housing and a luxury tax]. *Pro nedvizhimost'* 35. May. 32. [Online] Available from: <http://pro35.ru/article/413/>.
14. Ochakovskiy, V.A. (2016) Pravovoe regulirovanie naloga na roskosh' v drugikh stranakh i vvedenie dannogo naloga v Rossii [Legal regulation of a luxury tax in foreign countries and the introduction of this tax in Russia]. *Politeks*. 2. pp. 76–83.
15. Ramazanova, B.K. (2013) Social aspect of the luxury tax. *Teoriya i praktika obshchestvennoy razvitiya – Theory and Practice of Social Development*. 1. (In Russian).
16. Sagitova, I.F. & Aksyaeva, K.A. (2018) Povyshennyy transportnyy nalog v Rossii: nalog na “roskosh”? [Increased transport tax in Russia: a tax on “luxury”?]. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i razrabotki*. 2:11 (28). pp. 947–949.
17. Solovkin, S.V. (2017) Spravedliv li nalog na roskosh'? [Is a luxury tax fair?]. *Vysshaya shkola*. 2 (2). pp. 31–33.
18. Fedorova, I.A. & Zhikhareva, Yu.P. (2018) Actual Problems of Development and Implementation of the Luxury Tax in Russia. *Ekonomika. Pravo. Obshchestvo – Economics. Law. Society*. 1 (13). pp. 123–128. (In Russian).
19. Shakirova, R.K. (2016) The concept of luxury tax: international experience, domestic practice and alternatives. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 1 (33). pp. 255–268. (In Russian). DOI: 10.17223/19988648/33/20

## ДИСКУССИОННАЯ ПЛОЩАДКА

УДК 336.22

DOI: 10.17223/19988648/46/21

**Р.А. Петухова, Я.А. Григорьева**

### **НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ**

*Использование информационных технологий концептуально меняет парадигму налогового администрирования. Цифровизация экономики, с одной стороны, открывает новые потенциальные возможности, с другой – создает новые проблемы в традиционных областях налогового регулирования и контроля. В статье проведено исследование преимуществ и недостатков от применения современных цифровых технологий в процессе налогового администрирования. Определены меры по снижению отрицательного воздействия налоговых рисков нового порядка, возникающих в условиях цифровой экономики. Проведен анализ мероприятий по внедрению новых информационных технологий в сфере налогообложения и определены перспективы улучшения качества и повышения эффективности налогового администрирования в Российской Федерации в условиях цифровой экономики.*

*Ключевые слова: информационные технологии, налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговая система, налоговый расход, налоговый риск, цифровая экономика, Big Data.*

В настоящее время коммуникационные технологии представляют собой значимый фактор влияния на социальную сферу, что, в свою очередь, предполагает влияние и на экономическое развитие. К определяющим современным трендам новой стадии экономического развития относят: быстро развивающиеся бизнес-процессы в сети Интернет, формирование глобальных информационно-финансовых центров и мировых мобильных коммуникационных сетей связи. Все это влияет на экономические процессы и указывает на тот факт, что сегодня формируется цифровая международная экономика.

В России запуск широкомасштабной и систематизированной программы экономического развития с учетом нового формата цифровой экономики был инициирован Президентом РФ в Послании к Федеральному Собранию от 1 декабря 2016 г., что позволяет социальным отраслям и экономике перейти на новую ступень развития. Также Президент РФ указал на следующее обстоятельство: «...страны, которые смогут их генерировать, будут иметь долгосрочное преимущество, возможность получать громадную технологическую ренту. Те, кто этого не сделает, окажутся в зависимом, уязвимом положении» [1]. В рамках реализации программы экономического развития в декабре 2017 г. Указом Президента РФ была опубликована «Стратегия научно-технологического развития РФ» [2], и на ее основе в

июле 2017 года Правительством РФ утверждается программа «Цифровая экономика Российской Федерации» [3],

Термин «цифровая экономика» (digital economy), в основе которой заложено применение новых ИТ-технологий, впервые был употреблен в 1995 г. американским ученым из Массачусетского университета Николасом Негропonte. В мировой практике цифровой экономикой принято считать глобальную сеть социальных и экономических мер, которые осуществляются через интернет-платформы и мобильные сети.

В соответствии с утвержденной Указом Президента РФ Стратегией развития информационного общества в РФ на 2017–2030 гг. «цифровая экономика – это хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг» [2].

Цифровая экономика предполагает, что потребности людей можно удовлетворять более компетентно и эффективно. Чтобы удачно функционировала цифровая экономика, необходимо наличие трех составляющих: 1) инфраструктура, или обеспечение доступа к Интернету, программное обеспечение и телекоммуникации; 2) электронный бизнес, ведение хозяйственной деятельности посредством компьютерных сетей; 3) электронная коммерция, реализация товаров (услуг) через сеть Интернет [4].

В цифровой экономике необходимыми условиями модернизации институционального и инфраструктурного характера являются создание информационной среды, развитие платформ и технологий, обеспечение эффективного межотраслевого взаимодействия субъектов рынка (поставщики, потребители товаров, работ, услуг) и сфер деятельности.

Цифровая экономика, основанная на нематериальных благах нового вида, характеризуется такими признаками, как:

- включение в бизнес-процессы большого объема данных (Big Date);
- использование большого количества бизнес-моделей нового формата;
- сложность в определении юрисдикции возникновения источника дохода.

К преимуществам экономики нового типа следует отнести простое и быстрое взаимодействие между участниками, посредством которого экономические процессы управляются просто, прозрачно; такая экономика может развиваться достаточно легко на международном уровне, без проблем интегрироваться в различные государственные процессы. При этом происходящие процессы цифровизации экономики требуют определения новых подходов к налоговому администрированию в связи с возникновением бизнес-моделей качественно нового формата.

Данная статья содержит определение цифровой экономики в контексте осуществления налогового администрирования посредством использования цифровых технологий. Цифровизация экономического развития от-

крывает как новые возможности, так и создает новые проблемы в сфере налогообложения и налогового администрирования. Целью исследования является определение преимуществ и выявление проблем от внедрения современных цифровых технологий, применяемых в процесс налогового администрирования, определение направлений повышения его эффективности в новых условиях цифровизации экономики.

Посредством налогового администрирования производится регуляция налоговых отношений, а также разрешаются актуальные вопросы, которые возникают в процессе взаимодействия налогоплательщиков и органов налоговой администрации. Институциональная теория рассматривает налоговое администрирование в качестве многогранного сложного института, сформированного налоговыми отношениями, государственной политикой, полномочиями соответствующих органов и механизмами регулирования и контроля налоговой системы.

В условиях цифровой экономики появляется возможность внедрения в процесс налогового администрирования новых информационных технологий (далее – ИТ), что повышает его качество и эффективность. Имплементация налоговыми органами современных ИТ-инструментов в условиях сформированной цифровой среды способна привести к минимизации рисков несоблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, максимизировать эффективность налогового администрирования и приблизить показатель налогового комплаенса к 100% [5].

С 2017 г. ФНС России администрирует сбор порядка 90% доходов бюджетной системы, включая страховые взносы. В настоящее время ни одну процедуру налогового администрирования невозможно реализовать без активного внедрения ИТ в повседневную работу налоговых органов. ФНС России уже имеет опыт в реализации масштабных и сложнейших проектов в этой области, причем применение новых ИТ в налоговом администрировании наглядно демонстрирует существенный потенциал расширения налогооблагаемой базы и повышения доходов бюджетной системы РФ без увеличения налогового бремени. Руководитель ФНС России М.В. Мишустин на Московском финансовом форуме в 2018 г. обратил внимание на то, что современные технологии обладают большим потенциалом для качественного изменения налогового администрирования в условиях цифровизации экономики: «ФНС России, возглавляя международный проект Форума ОЭСР по налоговому администрированию в области электронных сервисов и цифровых каналов доставки, изучает информационные технологии, которые могут быть полезны для налоговых администраций. Лучшее из мирового опыта – мобильные технологии, искусственный интеллект, умные порталы и технологии больших данных – мы используем в своей практике, создавая глобальную контрольно-аналитическую систему» [6].

В предыдущих исследованиях одним из авторов были обозначены потенциальные возможности и *новые направления развития налогового администрирования на основе* применения современных цифровых технологий с учетом международной практики, где наибольшее внимание уделено техноло-

гии применения Big Data, а также смарт-порталов и естественных систем (Smart Portal Solutions & Natural Systems). Данные технологии должны способствовать повышению эффективности риск-менеджмента в налоговой сфере, прозрачности операций и созданию среды, в которой соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками становится минимально обременительным и максимально удобным и эффективным [5].

Использование современных информационных технологий решает достаточно широкий круг задач и позволяет концептуально изменить парадигму налогового администрирования. К основным преимуществам автоматизации процессов налогового администрирования следует отнести:

- снижение затрат на налоговое администрирование (так, например, сокращается время проведения налоговых проверок, по данным ФНС России, по итогам 2017 г. количество выездных налоговых проверок снизилось за 5 лет более чем в 2 раза, а их результативность выросла более чем в 2 раза; снижаются трудозатраты налоговых органов на ведение разъяснительной работы);
- ускорение выявления схем уклонения от уплаты налогов и минимизации налоговых обязательств (так, например, по данным ФНС России, за последние 7 лет количество фирм-однодневок сократилось более чем в 5 раз);
- снижение административной нагрузки на налогоплательщиков и административных барьеров (сокращение времени и трудозатрат в процессе декларирования и уплаты налогов и других мероприятий налогового контроля);
- снижение комплаенс-рисков налоговых проверок (исключается сговор между контролирующим органом и налогоплательщиком, уменьшается количество ошибок, допускаемых в ходе проведения налоговой проверки);
- расширение географии ведения бизнеса и налогового администрирования и др.

Несмотря на активное развитие цифровой экономики, внедрение новых информационных технологий в налоговый процесс во многих странах мира проходит крайне медленно, что препятствует в полной мере использовать их преимущества в налоговом администрировании. По данным проведенного в 2017 г. исследования Digital Evolution Index, в рейтинге цифровых экономик мира в десятку лидеров в порядке их очередности входят: Норвегия, Швеция, Швейцария, Германия, Финляндия, Сингапур, Южная Корея, Гонконг, Великобритания, США. И хотя Россия занимает 39-е место в данном рейтинге, эксперты отмечают пик развития российской цифровой экономики и прогнозируют ее устойчивый рост [7].

Несмотря на имеющиеся преимущества от применения цифровых технологий, с появлением новых бизнес-моделей возникают определенные сложности в процессе налогового администрирования.

Одна из проблем связана с определенными сложностями налогового администрирования при возникновении новых объектов международного налогообложения в условиях цифровой экономики. С внедрением цифровых технологий налоговые системы большинства стран столкнулись с проблемой возможности компаний иметь существенное цифровое коммерческое присутствие без существенной налоговой нагрузки. В международ-

ном налогообложении данная проблема связана, прежде всего, со сложностями в администрировании НДС, который основан на принципе «страны назначения» в связи с невозможностью достоверного определения места нахождения покупателя услуги. Так, например, при применении персональных девайсов (телефонов, планшетов, ноутбуков, компьютеров и т.п.) сложно определить потребителя услуги в связи с мобильностью пользователей и бизнес-функций в результате использования телекоммуникационных сетей, влияющих на скорость заключения сделки, оплаты и т.п.

В условиях цифровизации экономики возникают проблемы дополнительных издержек на ведение бизнеса у налогоплательщиков (плательщиков сборов, страховых взносов) и налоговых агентов, поскольку увеличиваются расходы на применение новых IT-технологий (приобретение современных девайсов, подключение к Интернету, кассового оборудования и т.п.). Кроме вышеуказанных затрат, введение новых технологий требует обучения персонала, проведения технического обслуживания путем заключения договоров со специализированными организациями, имеющими соответствующие лицензии и специалистов, что также требует дополнительных расходов. Еще одной проблемой является низкий уровень доступности к современным технологиям для субъектов, расположенных в районах с отсутствием постоянного доступа к связи, не имеющим возможности заключения договоров с интернет-провайдерами, а также специализированными уполномоченными компаниями. Развитие информационных технологий в целом, в том числе в отдаленных районах, бесплатного программного обеспечения, бесплатных сервисов, а также «пилотных проектов» в налогообложении, в рамках которых любой налогоплательщик сможет апробировать на практике новые IT-системы и сервисы, позволит удостовериться в эффективности внедряемых систем и ознакомиться с их работой без значительных финансовых вложений.

Следующая важная проблема заключается в том, что внедрение новых информационных технологий в процесс налогового администрирования обуславливает возникновение налоговых рисков нового порядка, являющихся одним из факторов влияния на информационную безопасность налогоплательщиков и налоговую безопасность государства.

На Международном форуме «Российская неделя международного налогообложения», проходившем в апреле 2018 г. в Финансовом университете при Правительстве РФ, в рамках экспертной дискуссии «Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики» Л.И. Гончаренко отметила важность налоговых рисков, которым подвергаются физические и юридические лица в новых условиях цифровой экономики [8].

Зачастую возникновение налоговых рисков обусловлено существующими пробелами налогового законодательства или некачественной трактовкой правовых норм, когда возможно их двоякое толкование, применением нелегальных налоговых схем, проведением неэффективной налоговой политики и др. Описанные условия традиционно являются причиной, в результате которой сокращаются налоговые поступления [9]. Как результат, имеет место угроза налоговой безопасности страны, а также ее субъектам.

По нашему мнению, чтобы реализовать мероприятия, направленные на снижение налоговых рисков, а также на обеспечение налоговой безопасности государства, Правительство РФ должно сосредоточиться на решении следующих вопросов:

- ликвидировать или свести к минимуму неясности, неточности и противоречия в налоговом законодательстве;
- обеспечивать проведение компетентной экспертизы изменений, которые вносят в законодательные акты;
- оценивать влияние ожидаемых трансформаций налогового законодательства на деятельность хозяйствующих субъектов и величину их налоговой нагрузки.

В налоговом законодательстве РФ на сегодня еще существуют неопределенности, а также неточности, что способствует увеличению налоговых рисков, связанных со сложностями как для государства, так и для его субъектов. Возникает множество противоречий между администраторами налогов и налогоплательщиками в периоды внесения изменений в налоговое законодательство, установления новых налогов и сборов, когда возрастает или возникает новая налоговая нагрузка, что ведет к увеличению реальных угроз снижения объемов налоговых поступлений вследствие стремления налогоплательщиков уменьшать налоговые убытки и риски [10].

В результате описанных мер налоговая безопасность страны оказываются под угрозой формирования новых налоговых расходов государства, поскольку налогоплательщики стремятся уклониться от исполнения новых налоговых обязательств. Так, например, повышение с 1 января 2019 г. основной ставки НДС с 18 до 20% может послужить фактором увеличения количества уклоняющихся от его начисления и уплаты и возникновения дополнительных налоговых расходов государства.

Поскольку налоговые риски являются вероятностными показателями, которые определяют возможные вероятные убытки и прибыли, достаточно актуален вопрос важности разработки перечня мероприятий и методик, способных обеспечить проведение анализа, поскольку очень значима дальнейшая оценка и прогнозирование реакции всех участников взаимоотношений при возникновении рискованных ситуаций в новых условиях. Управлять налоговыми рисками для того, чтобы их минимизировать, означает своевременно или в сжатые сроки выявлять неопределенности, анализировать и оценивать налоговую ситуацию, разрабатывать меры, направленные на предотвращение или снижение активного влияния различных факторов как на хозяйственные субъекты, так и на государство [11].

Профилактика, способная повлиять на снижение налоговых рисков государства и увеличение эффективности налогового администрирования, предполагает следующее:

1. Качественная работа и функционирование единого центра обработки информации и работы по генерированию информационной базы данных налоговых органов, которая содержала бы сведения о налогоплательщиках, а также о деятельности субъектов РФ, в том числе в плане финансово-

хозяйственной и социально-экономической деятельности. Создание подобной структуры требует серьезных финансовых вложений и внедряется в России поэтапно.

2. Необходимость проведения разъяснительной работы среди населения по внедрению информационных услуг с целью повышения финансовой грамотности налогоплательщиков и их осведомленности о необходимости использования современных информационных систем, что значительно упрощает взаимодействие с налоговыми органами и экономит время как налогоплательщиков, так и сотрудников ФНС России.

3. Внедрение современных технологий обработки данных, а также сосредоточение их в едином центре доступа на основе принципа автоматизации позволяют существенно расширить возможности налоговых органов в процессе администрирования.

Применение указанных инструментов совершенствования налогового администрирования поможет пресечь неформальные отношения с налогоплательщиками и упростит взаимодействие между добросовестными налогоплательщиками и органами ФНС России.

Постоянное развитие цифровой экономики и совершенствование технологий обработки информации ставят перед налоговым администрированием все более сложные задачи. Это обусловлено, прежде всего, тем, что налоговое администрирование должно идти в ногу со временем и соответствовать тем процессам, в том числе и информационно-технологическим, которые происходят в современной экономике РФ [12].

В России планомерно осуществляется процесс внедрения новейших информационных цифровых технологий, что позволит перевести налоговое администрирование и контроль на качественно новый уровень, а также повысить прозрачность ведения бизнеса и создать среду, в которой соблюдение налогового законодательства налогоплательщиками становится минимально обременительным и максимально удобным и эффективным. Приоритетным направлением является создание системы администрирования, построенной на единой методологической и информационной основе, а также переход на централизованное программное обеспечение налогового администрирования. Ввиду этого ФНС России путем постепенного внедрения новых информационных ресурсов проводит ряд организационных мероприятий [13]:

– Полный охват с 1 июля 2018 г. розничной торговой сети контрольно-кассовой техникой (ККТ), обеспечивающей онлайн-передачу данных на серверы ФНС России.

– Интеграция информационных систем и систем управления рисками налоговых и таможенных органов; создание системы прослеживаемости движения товаров от этапа таможенного оформления до реализации конечному потребителю.

– Интеграция информационных массивов государственных внебюджетных фондов и налоговой службы; запуск единого государственного реестра записей актов гражданского состояния и создание федерального реестра сведений о населении.

– Постепенное распространение систем прослеживаемости (ЕГАИС, маркировка) на другие товарные группы.

– Автоматический обмен налоговой информацией в целях противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием низконалоговых юрисдикций.

В рамках мер по совершенствованию системы налогового администрирования в РФ произошло создание и внедрение автоматизированной информационной системы АИС «Налог-3» по хранению и обработке налоговой информации в едином федеральном хранилище в системе центров обработки данных (ЦОД). Внедрение нового автоматизированного риск-ориентированного подхода при контроле за возмещением НДС системы АСК НДС-2 стало одним из факторов, позволивших достичь роста поступлений НДС в бюджет. В целях повышения собираемости налогов налоговыми органами начиная с 2005 г. используется риск-ориентированный подход в налоговом администрировании [14]. Работа с налоговыми рисками проводится налоговыми органами по проектам в рамках отраслей и включает следующие этапы:

– выявление зон налоговых рисков;

– выявление плательщиков, отраслей и сегментов рынка с максимальными налоговыми рисками;

– анализ причин налогового разрыва (tax gap), его можно определить как разницу между суммой налоговых платежей, которые могли бы поступить в бюджетную систему при условии полного исполнения налогоплательщиками всех норм налогового законодательства и своевременного перечисления налогов, и фактически уплаченной суммой налогов в текущем периоде [15];

– диалог с бизнесом с целью побуждения к добровольному исполнению налоговых обязательств;

– последующий мониторинг отрасли, позволяющий осуществлять контроль за добросовестным исполнением налогоплательщиками, входящими в состав отрасли, налоговых обязательств без назначения выездных налоговых проверок.

Риск-ориентированный подход в налоговом администрировании предполагает создание среды, в которой операции всех участников рынка в том или ином сегменте для налоговых органов прозрачны. Причем в отношении налогоплательщиков, которым присущи риски совершения налоговых правонарушений, ФНС России активно внедряет различные формы побуждения к добровольному исполнению налоговых обязательств. По данным ФНС России, количество случаев заявления возмещения НДС высокорисковыми организациями сократилось почти в 15 раз. Поступления НДС существенно опережают темп роста экономики: в 2016 г. рост составил 8,5%, за семь месяцев 2017 г. – 16% (дополнительно в бюджет поступил НДС на сумму 93 млрд руб.) [6].

В рамках риск-ориентированного подхода в налоговом администрировании с применением современных ИТ-продуктов ФНС России занимается «обеле-

нием» от сокрытия налогов целые отрасли народного хозяйства. Данный механизм уже опробован на участниках рынка меховых изделий, экспорта зерна, рыбодобывающей отрасли, производства электроники, фармацевтики и торговых сетях. По данным ФНС России, за год реализации проекта по маркировке меховых изделий товарооборот на этом рынке вырос в 7 раз. С 1 июня 2017 г. запущена система маркировки лекарственных препаратов [6].

В настоящее время также разрабатываются международные информационные системы налогового учета и контроля. Многие страны присоединяются к единому стандарту ведения финансовой отчетности, что очень важно в рамках построения единой информационной системы обмена данными для налоговых целей.

27 января 2016 г. Россия присоединилась к многостороннему соглашению (Multilateral Competent Authority Agreement – MCAA) об автоматическом обмене сводными отчетами [16] на основе Стандарта ОЭСР об автоматическом обмене финансовой информацией для налоговых целей (CRS) [17], правовым основанием которого является ст. 6 Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам или статья «Обмен информацией» двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. С 2018 г. Россия получает от иностранных государств, участников информационного обмена, сведения о счетах и доходах резидентов РФ от иностранных финансово-кредитных организаций в связи с подписанием интернационального соглашения об обмене информацией об офшорных счетах на проходившем в Пекине в мае 2016 г. X Форуме по налоговому администрированию (Tenth Meeting of the Forum on Tax Administration) [18].

Разработка данной инициативы требует определенной технологической инфраструктуры, наличия координационного совета, развития доверительных отношений между налоговыми органами стран-участниц. Все эти вопросы рассматриваются и решаются в рамках Форума по налоговому администрированию и мер, которые принимаются заинтересованными странами, чтобы решать те проблемы, которые обозначены в Плане BEPS. Судя по всему, в настоящее время наступает новая эпоха в развитии налогообложения [19].

Формирующаяся информационная система требует от налогового администрирования внедрения средств и механизмов, которые будут способствовать мобилизации денежных средств в бюджетах различных уровней, а также наличия адекватной системы, которая будет способствовать противодействию уклонения от налогообложения. В этой связи Правительством РФ принят ряд законодательных инициатив [20]:

- законодательно закреплено понятие «услуга, оказываемая в электронной форме»;
- внедрены определенные правила для определения места, в котором находится покупатель информационных электронных услуг, в плане его географического местоположения;
- внедрена НДС-регистрация иностранных продавцов и платформ;
- законодательно определено регулирование реализации товаров и услуг в сети Интернет;

– коммерческая связь определяется с учетом резидентских, платежных и телекоммуникационных факторов.

Так, с 1 января 2017 г. на территории РФ зарегистрировано 125 иностранных организаций, среди которых такие ведущие компании, как Google, Apple, Microsoft, Amazon, eBay, Alibaba, Aliexpress, Uber, Viber, Facebook, Financial Times, Eurosport. Данные компании уплачивают НДС при помощи специально разработанного ФНС России электронного сервиса. По данным ФНС России, за первое полугодие 2017 г. налоговые поступления от взимания НДС составили более 4,3 млрд руб.

В условиях развития цифровой экономики ФНС России определяет своим приоритетом усиление налогового контроля, а также его адаптацию к новым технологическим условиям, с использованием линейки продуктов цифровой экономики. В настоящее время ФНС России завершает переход на централизованное программное обеспечение налогового администрирования, что позволит усовершенствовать инструменты налогового учета и контроля, а также способствует развитию новых сервисов и переходу на экстерриториальный и бесконтактный принципы обслуживания.

Согласно оценкам Министерства финансов РФ в России сохраняются значительное цифровое неравенство, недостаточный уровень профессиональной подготовки кадров в сфере цифровых технологий, а образовательные программы не в полной мере соответствуют нуждам цифровой экономики [21].

В проекте основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и на плановый период 2020 и 2021 гг. [21] содержится комплекс мероприятий, способствующих в целом развитию российской экономики, в том числе совершенствованию налогового администрирования в условиях цифровизации, а именно:

- создание системы правового регулирования цифровой экономики;
- создание глобальной конкурентоспособной инфраструктуры передачи, обработки и хранения данных преимущественно на основе отечественных разработок;
- обеспечение подготовки высококвалифицированных кадров для цифровой экономики;
- обеспечение информационной безопасности на основе отечественных разработок при передаче, обработке и хранении данных, гарантирующей защиту интересов личности, бизнеса и государства;
- создание сквозных цифровых технологий преимущественно на основе отечественных разработок;
- внедрение цифровых технологий и платформенных решений в сферах государственного управления и оказания государственных услуг;
- преобразование приоритетных отраслей экономики и социальной сферы;
- создание комплексной системы финансирования проектов по разработке и (или) внедрению цифровых технологий и платформенных решений;
- разработка и внедрение национального механизма осуществления согласованной политики государств – членов Евразийского экономического союза при реализации планов в области развития цифровой экономики.

Направления развития налогового законодательства закреплены в стратегической карте ФНС России на 2018–2022 гг., которые в процессе реализации дополняются и детализируются. Одним из необходимых направлений является разработка комплекса мероприятий по усилению контроля над расходными и доходными операциями физических и юридических лиц в сети Интернет, а также введение системы стандартов и правил по предупреждению возможных рисков.

Некоторые инициативы Правительства РФ уже нашли отражение в новациях налогового законодательства. В данном контексте, например, с 1 января 2019 г. иностранные организации, состоящие на учете в налоговых органах РФ в связи с оказанием услуг в электронной форме физическим лицам, обязаны исчислять и уплачивать НДС при реализации электронных услуг организациям и индивидуальным предпринимателям, состоящим на учете в налоговых органах РФ. Однако на сегодняшний день в условиях имеющихся возможностей использования каналов связи для передачи готового продукта конечному потребителю за пределы территории РФ существует проблема с механизмом налогообложения поставщика подобной услуги при ее реализации и налоговые риски нового порядка. На наш взгляд, при решении данного вопроса в части его правового регулирования, прежде всего, необходимо внести уточнения и дать новое определение понятию «иностранное представительство» с учетом новых реалий и в перспективе разработать механизм налогообложения подобных сделок.

Таким образом, планируемые изменения затронут все сферы жизнедеятельности общества, связанные с движением денежных средств. Это принесет значительные преимущества, но также, возможно, обострит существующую ситуацию и создаст определенные налоговые риски. Анализ возможных проблем позволяет спрогнозировать возможные риски и подготовить мероприятия по их минимизации, что представляется актуальным для проведения дальнейших исследований.

Цифровизация и интеграция всех источников информации и потоков данных в единое информационное пространство с последующей автоматизацией ее анализа на основе внедрения современных технологий обработки больших массивов данных, использование Big Data позволяткратно расширить амуницию налогового администрирования [21]. Возникающие сложности в процессе имплементации новых ИТ-систем в налоговую сферу возможно разрешить путем активного взаимодействия с крупным российским ИТ-бизнесом для понимания отраслевой специфики и целевой аудитории, коллегами из других государств и международных организаций, не забывая о необходимости защиты внутренней информации в целях государственной безопасности [13].

#### *Литература*

1. *Послание* Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 01.12.2016. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207978/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207978/)
2. *Указ* Президента Российской Федерации от 9 мая 2017 г. № 203 о Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы. URL: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201705100002.pdf>

3. *Распоряжение* Правительства Российской Федерации от 28 июля 2017 г. № 1632-р об утверждении программы «Цифровая экономика Российской Федерации». URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf>

4. *Чельшьева Э.А.* Проблемы и перспективы совершенствования налогового регулирования // Научный вестник Южного института менеджмента. 2016. № 1. С. 33–39.

5. *Петухова Р.А.* Развитие международного обмена налоговой информацией в процессе деофшоризации экономики // Промышленная политика в цифровой экономике: проблемы и перспективы (ЭКОПРОМ-2017): труды научно-практической конференции с зарубежным участием 16–17 ноября 2017 г. / под ред. д-ра экон. наук, проф. А.В. Бабкина. Томск : Изд-во Политехнического университета, 2017.

6. *Мишустин М.В.* ФНС России использует прорывные технологии, чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе. URL: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6973314/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/)

7. *How competitiveness and trust in digital economies vary across the world.* URL: [https://sites.tufts.edu/digitalplanet/files/2017/05/Digital\\_Planet\\_2017\\_FINAL.pdf](https://sites.tufts.edu/digitalplanet/files/2017/05/Digital_Planet_2017_FINAL.pdf)

8. *Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С.* Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики // Экономика. Налоги. Право. 2018. № 2. С. 166–172.

9. *Селюков М.В.* Исследование концептуальных положений налоговой политики как базового регулятора налогового механизма // Управленческий учет. 2017. № 4. С. 60–70.

10. *Селюков М.В.* Механизмы обеспечения налоговой безопасности участников налоговых отношений // Сборник научных трудов по результатам II Международной научно-практической Интернет-конференции «Экономика и право: становление, развитие, трансформация» (Макеевка, 28 апреля 2017 г.) : в 3 т. Макеевка : МЭГИ, 2017. Т. 2. С. 164–169.

11. *Миронова О.А.* Налоговая безопасность: развитие теории, методологии и практики // Инновационное развитие экономики. 2016. № 3-1. С. 90–97.

12. *Заболотникова В.С.* Разработка концептуальной модели управленческой системы в налоговой службе // Современные наукоемкие технологии. 2017. № 10. С. 7–12.

13. *Петухова Р.А., Сладкова Е.В.* Совершенствование налогового администрирования с учетом мировой практики применения современных информационных технологий // Инновационное развитие экономики: научно-практический и теоретический журнал. 2017, март-апрель. № 2(38). С. 191–197.

14. *Об утверждении* Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Приказ ФНС России от 30.05.07 г. № ММ-3-06/333. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/)

15. *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговый разрыв: проблемы определения и урегулирования // Вопросы региональной экономики. 2016. № 2 (27). С. 112–115.

16. *A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information.* URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>

17. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.* URL: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>

18. *Tenth Meeting of the Forum on Tax Administration 2016.* URL: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/meetings/forum-on-tax-administration-beijing-2016.htm>

19. *Ромашикова О.Н., Федин Ф.О., Ермакова Т.Н.* Нейросетевая компьютерная модель для поддержки принятия решений // Вестник РГРТУ. 2017. № 61.

20. *Левченко Т.А., Тунгусова Е.В.* Кластерные структуры: основные характеристики и генерируемый эффект // Фундаментальные исследования. 2017. № 3. С. 144–148.

21. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_308390](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308390)

### Tax Administration in the Digital Economy

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics*. 2019. 46. pp. 303–316.

DOI: 10.17223/19988648/46/21

**Rimma A. Petukhova**, Saint Petersburg State University of Economics (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: [petuhova\\_r@mail.ru](mailto:petuhova_r@mail.ru)

**Yana A. Grigorieva**, Saint Petersburg State University of Economics (Saint Petersburg, Russian Federation). E-mail: [grigorjeva.yana@yandex.ru](mailto:grigorjeva.yana@yandex.ru)

**Keywords:** information technology, tax administration, tax control, tax system, tax expense, tax risk, digital economy, Big Data.

The use of information technologies is conceptually changing the paradigm of tax administration. Digitalization of the economy opens up new potential opportunities, on the other hand, creates new problems in the traditional areas of tax regulation and control. The article investigates the advantages and disadvantages of the use of modern digital technologies in tax administration. Measures to reduce the negative impact of tax risks of the new order arising in the digital economy are defined. Measures for the introduction of new information technologies in the field of taxation and the prospects for improving the quality and efficiency of tax administration in the Russian Federation in the digital economy are analyzed.

### References

1. Russian Federation. (2016) *Message from the President of the Russian Federation to the Federal Assembly. 01.12.2016*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207978/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207978/). (In Russian).
2. Russian Federation. (2016) *Order of the President of the Russian Federation No. 203 of May 9, 2017, on the Strategy for the Development of the Information Society in the Russian Federation for 2017–30*. [Online] Available from: <http://static.kremlin.ru/media/acts/files/0001201705100002.pdf>. (In Russian).
3. Russian Federation. (2016) *Order of the Government of the Russian Federation No. 1632-r of July 28, 2017, on approval of the program “Digital Economy of the Russian Federation”*. [Online] Available from: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB79I5v7yLVuPgu4bvR7M0.pdf>. (In Russian).
4. Chelysheva, E.A. (2016) Problems and prospects of the improvement tax regulation. *Nauchnyy vestnik Yuzhnogo instituta menedzhmenta – Scientific Bulletin of the Southern Institute of Management*. 1. pp. 33–39. (In Russian). DOI: 10.31775/2305-3100-2016-1-33-39
5. Petukhova, R.A. (2017) [The development of the international exchange of tax information in the deoffshorization of the economy]. *Promyshlennaya politika v tsifrovoy ekonomike: problemy i perspektivy (EKOPROM-2017)* [Industrial policy in the digital economy: problems and prospects (ECOPROM-2017)]. Proceedings of the International Conference. 16–17 November 2017. Tomsk: Tomsk Polytechnic University. (In Russian).
6. Mishustin, M.V. (2017) *FNS Rossii ispol'zuet proryvnye tekhnologii, chtoby sootvetstvovat' novym trebovaniyam k nalogovoy sisteme* [The Federal Tax Service of Russia uses breakthrough technologies to meet the new requirements for the tax system]. [Online] Available from: [https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6973314/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/).
7. Digital Planet. (2017) *How competitiveness and trust in digital economies vary across the world*. [Online] Available from: [https://sites.tufts.edu/digitalplanet/files/2017/05/Digital\\_Planet\\_2017\\_FINAL.pdf](https://sites.tufts.edu/digitalplanet/files/2017/05/Digital_Planet_2017_FINAL.pdf).

8. Goncharenko, L.I., Malkova, Yu.V. & Advokatova, A.S. (2018) Current problems of the tax system in the digital economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economics, Taxes & Law*. 2. pp. 166–172. (In Russian).
9. Selyukov, M.V. (2017) The study of conceptual provisions of the tax policy as the tax base of the regulator mechanism. *Upravlencheskiy uchët – Management Accounting*. 4. pp. 60–70. (In Russian).
10. Selyukov, M.V. (2017) [Mechanisms for ensuring tax security for participants in tax relations]. *Ekonomika i pravo: stanovlenie, razvitie, transformatsiya* [Economics and Law: Formation, Development, Transformation]. Proceedings of the International Conference. In 3 vols. Makeevka. 28 April 2017. Vol. 3. Makeevka: MEGI. pp. 164–169. (In Russian).
11. Mironova, O.A. (2016) Nalogovaya bezopasnost': razvitie teorii, metodologii i praktiki [Tax security: the development of theory, methodology and practice]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 3-1. pp. 90–97.
12. Zabolotnikova, V.S. (2017) Development of a conceptual model of the management system in the tax service. *Sovremennye naukoemkie tekhnologii – Modern High Technologies*. 10. pp. 7–12. (In Russian).
13. Petukhova, R.A. & Sladkova, E.V. (2017) Improvement of tax administration taking into account world practice of application of modern information technologies. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki – Innovative Development of Economy*. 2(38). pp. 191–197. (In Russian).
14. Russian Federation. (2016) *Ob utverzhdenii Kontseptsii sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok. Prikaz FNS Rossii ot 30.05.07 g. № MM-3-06/333* [On approval of the concept of a system of planning tax inspections. Order of the Federal Tax Service of Russia No. MM-3-06/333 of 05.30.07]. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/).
15. Mironova, O.A. & Khanafeyev, F.F. (2016) Tax gap: problems of definition and regulation. *Voprosy regional'noy ekonomiki*. 2 (27). pp. 112–115. (In Russian). DOI: 10.21499/2078-4023-2016-27-2-112-115
16. OECD. (2016) *A boost to transparency in international tax matters: 31 countries sign tax co-operation agreement to enable automatic sharing of country by country information*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/a-boost-to-transparency-in-international-tax-matters-31-countries-sign-tax-co-operation-agreement.htm>.
17. OECD. (2014) *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm>.
18. OECD. (2016) *Tenth Meeting of the Forum on Tax Administration 2016*. [Online] Available from: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/meetings/forum-on-tax-administration-beijing-2016.htm>.
19. Romashkova, O.N., Fedin, F.O. & Ermakova, T.N. (2017) Neural network computer model for supporting decision-making in educational complexes. *Vestnik RGRTU – Vestnik of RSREU*. 61. (In Russian). DOI: 10.21667/1995-4565-2017-61-3-54-59
20. Levchenko, T.A. & Tungusova, E.V. (2017) Cluster structure: main features and generated effect. *Fundamental'nye issledovaniya – Fundamental Research*. 3. pp. 144–148. (In Russian).
21. Russian Federation. (2018) *The main directions of the budget, tax and customs tariff policy for 2018 and for the planning period of 2019 and 2020*. [Online] Available from: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_308390](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308390).

УДК 336.225(470)

DOI: 10.17223/19988648/46/22

Д.Ю. Федотов

## ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ ПЕРЕДАЧИ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЕ<sup>1</sup>

*В статье рассматривается изменение способа взимания обязательных платежей в Пенсионный фонд России, а также администратора этих платежей. На протяжении 1991–2017 гг. два раза менялась форма взимания обязательных платежей – со страхового взноса на налог и обратно, а также три раза передавались функции по их администрированию между Пенсионным фондом России и налоговыми органами. Рассмотрены точки зрения различных авторов на целесообразность передачи полномочий по администрированию страховых взносов налоговым органам. Выдвинута гипотеза о том, что органы власти, конкурируя между собой за полномочия по администрированию обязательных платежей, преследуют не только цели, связанные с более качественным выполнением этой функции. Проведен анализ показателей, характеризующих пенсионную систему России в 1998–2017 гг., по результатам которого выявлено, что изменение администратора обязательных платежей не оказывает ощутимого влияния на финансовую устойчивость пенсионной системы России. Сделаны выводы о том, что передача с 2017 г. функций по администрированию страховых взносов налоговым органам снижает целесообразность сохранения Пенсионного фонда России как самостоятельного финансового органа, а функции налоговых органов в дальнейшем могут быть расширены.*

*Ключевые слова: Пенсионный фонд России, страховые взносы, налог, налоговые органы, налоговое администрирование, собираемость обязательных платежей.*

Национальная пенсионная система нуждается в надежных и устойчивых доходных источниках, способных на стабильной основе обеспечить генерирование ресурсов для финансирования выплаты государственных пенсий. Доходные источники российской пенсионной системы такой стабильностью и постоянством не обладают. За все время функционирования отечественной пенсионной системы, с момента создания в 1991 г. Пенсионного фонда России, неоднократно менялось наименование обязательного платежа, поступающего в бюджет Пенсионного фонда России, функции по его администрированию передавались то Пенсионному фонду России, то налоговым органам. Чаще всего изменялись ставки обязательного платежа: как видно из данных, представленных в табл. 1, за последние 28 лет только основная ставка обязательного платежа изменялась 5 раз, не считая

---

<sup>1</sup> Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научно-исследовательского проекта № 19-010-00365А «Теневая экономика и ее отраслевые особенности как фактор, сдерживающий технологическое развитие».

более частое изменение специальных ставок для отдельных категорий плательщиков и отраслей экономики.

*Таблица 1. Наименование, администраторы и ставки обязательных платежей в бюджет Пенсионного фонда России в 1991–2019 гг.*

Период	1991	1992	1993–2000	2001–2004	2005–2009	2010	2011	2012–2016	2017–2019
Наименование обязательного платежа	страх. взнос	страх. взнос	страх. взнос	налог	налог	страх. взнос	страх. взнос	страх. взнос	страх. взнос
Администратор обязательных платежей	ПФР	ПФР	ПФР	Налоговые органы	Налоговые органы	ПФР	ПФР	ПФР	Налоговые органы
Основная ставка обязательного платежа, %	26	31,6	28	28	20	20	26	22	22

Очередное изменение в организации исполнения доходной части бюджета Пенсионного фонда России связано с передачей в 2017 г. функций по администрированию поступления страховых взносов в Пенсионный фонд России Федеральной налоговой службе России. Обязанности по контролю поступления обязательных платежей и выполнению сопутствующих функций передаются налоговым органам второй раз, первый раз – 2001 г. в связи с трансформацией страховых взносов в единый социальный налог (ЕСН). За весь постсоветский период истории страны Пенсионный фонд России осуществлял администрирование обязательных платежей на протяжении 17 лет, налоговые органы – в течение 12 лет.

Имеются как сторонники, так и противники идеи передачи функций по администрированию обязательных платежей налоговым органам. По мнению Е.Л. Лавровой, налоговые органы более эффективно контролируют обязательные платежи, а передача им этих функций укрепит платежную дисциплину при осуществлении расчетов с социальными фондами; снизит административные издержки государства и оптимизирует администрирование налогов и сборов [1, с. 165]. Поддерживает эту идею В.В. Громов, утверждая, что передача в 2010 г. Пенсионному фонду России контроля за страховыми взносами увеличила число проверяющих структур и объем сдаваемой отчетности, была ликвидирована возможность сдавать отчетность в одно «окно» (в налоговый орган) [2, с. 80]. Т.В. Муравлева считает, что передача данных функций налоговым органам позволяет более рационально осуществлять контроль за страховыми взносами, позволяет их сделать более прозрачными и предотвратит возможные акты казнокрадства [3, с. 57]. А.В. Киреева к недостаткам передачи в 2010 г. Пенсионному фонду России функций по администрированию обязательных платежей относит увеличение административной нагрузки на плательщиков и излишнее увеличение штатной численности органов Пенсионного фонда России [4, с. 70, 71].

Не меньше аргументов у сторонников точки зрения о более эффективном администрировании обязательных платежей самим Пенсионным фондом. Так, Д.Б. Мальцев считает необходимым, чтобы «сумма взносов, контроль за их уплатой и контроль за формирующимися пенсионными правами работников (стаж работы и заработок) были в «одних руках» – Пенсионного фонда РФ» [5, с. 107]. А.К. Соловьев утверждает, что отмена единого социального налога и передача функций администратора страховых взносов Пенсионному фонду России повысили эффективность пенсионной системы страны [6, с. 3]. Ю.Б. Иванов и А.Н. Дорожкина считают, что передача Пенсионному фонду России функций по администрированию обязательных платежей обеспечит дополнительные поступления страховых средств за счет расширения базы уплаты страховых взносов, широкого охвата системой субъектов социального страхования, выведения заработной платы из теневого сектора за счет лучшего контроля [7, с. 124]. М.В. Шмаков, руководитель Федерации независимых профсоюзов России, считает, что передача функций Пенсионного фонда России Федеральной налоговой службе России с 2017 г. приведет к их финансовой неустойчивости, так как разные ведомства будут отвечать за сбор и выдачу средств [8, с. 2]. Аудиторы счетной палаты России в 2005 г., анализируя введение ЕСН, признали его менее эффективным по сравнению с ранее действовавшими страховыми взносами. Отметив рост задолженности по ЕСН в 2,6 раза за период 2002–2004 гг., аудиторы Счетной палаты предложили заменить ЕСН страховыми взносами во внебюджетные фонды [9, с. 14].

К преимуществам налоговых органов относят наличие более широких прав по сравнению с Пенсионным фондом России при взыскании задолженности с плательщиков. В то же время отдельные эксперты считают, что налоговые органы в период взимания ЕСН с меньшим рвением проводили проверки плательщиков этого налога, так как их вышестоящий орган – Министерство финансов России в первую очередь требовало от территориальных налоговых органов выполнения плана по поступлению основных федеральных налогов – НДС и налога на прибыль.

На наш взгляд, реформирование процесса администрирования обязательных платежей в Пенсионный фонд России носит хаотический и непоследовательный характер. Аргументы, выдвигаемые сторонниками того или иного способа администрирования, нередко бывают необоснованными. В данной связи следует проанализировать результаты работы налоговых органов и органов Пенсионного фонда России по администрированию обязательных платежей. Возможно, какой-то из двух рассмотренных выше финансовых органов лучше справляется с администрированием обязательных платежей, тогда целесообразнее закрепить за ним указанную функцию. Не исключено, что органы власти, конкурируя между собой за полномочия по администрированию обязательных платежей, преследуют какие-то иные цели, а не только более качественное выполнение этой функции.

Таблица 2. Администраторы обязательных платежей на социальное страхование в различных странах мира [10, с. 29]

Название страны	Налоговые органы	Органы социального страхования	Название страны	Налоговые органы	Органы социального страхования
Австралия		х	Мальта	х	
Австрия		х	Марокко		х
Аргентина	х		Мексика		х
Бельгия		х	Нидерланды	х	
Болгария	х		Норвегия	х	
Бразилия	х		Польша		х
Великобритания	х		Португалия		х
Венгрия	х		Россия		х
Германия		х	Румыния	х	
Гонконг		х	Саудовская Аравия		х
Греция		х	Сингапур		х
Дания		х	Словакия		х
Израиль		х	Словения	х	
Индия		х	США	х	
Индонезия		х	Таиланд		х
Ирландия	х		Турция		х
Исландия	х		Финляндия	х	
Испания		х	Франция		х
Италия		х	Хорватия	х	
Канада	х		Чехия		х
Кипр		х	Чили		х
Китай		х	Швейцария		х
Колумбия		х	Швеция	х	
Коста-Рика		х	Эстония	х	
Латвия	х		Южная Африка		х
Литва		х	Южная Корея		х
Люксембург		х	Япония		х
Малайзия		х			

В различных странах мира существуют различные подходы к выбору органа, который осуществляет администрирование обязательных платежей, поступающих в общенациональные фонды социального страхования: налоговые органы либо органы социального страхования. Вместе с тем, по данным Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в большинстве стран мира (65% от анализируемых ОЭСР) функции по администрированию обязательных платежей возложены на органы социального страхования. Согласно данным табл. 2 в 2015 г. в 36 странах эти обязанности выполняли органы социального страхования, а в 19 – налоговые органы. Не меняется ситуация при сравнении ни в группе развитых стран (входящих в ОЭСР), где органы социального страхования осуществляют администрирование в 64% случаев (21 страна из 33), ни в группе развивающихся стран (не входящих в ОЭСР), где органы социального страхования осуществляют администрирование в 68% случаев (15 стран из 22).

Для того чтобы определить, какой государственный орган (налоговый или Пенсионный фонд России) лучше способен обеспечить сбор обязательных платежей, следует провести оценку показателей, величина которых должна зависеть от результатов контрольной деятельности этих органов, от того, насколько эффективно они борются с уклонением от уплаты обязательных платежей, как они справляются с легализацией теневой оплаты труда. На рис. 1 представлены отдельные показатели, характеризующие пенсионную систему России в 1998–2017 гг. Половину лет из этого 20-летнего периода администратором обязательных платежей являлся Пенсионный фонд России, половину – налоговые органы страны.



Рис. 1. Отдельные показатели, характеризующие пенсионную систему России в 1998–2017 гг., с учетом изменения администратора обязательных платежей<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Источники данных: *Национальные счета России в 2011–2016 годах* : стат. сб. / Росстат. М., 2017. С. 23; *Национальные счета России в 2007–2014 годах* : стат. сб. / Росстат. М., 2015. С. 23; *Национальные счета России в 2005–2012 годах* : стат. сб. / Росстат. М., 2013. С. 21; *Национальные счета России в 1999–2006 годах* : стат. сб. / Росстат. М., 2007. С. 18; *Национальные счета России в 1998–2005 годах* : стат. сб. / Росстат. М., 2006. С. 18; *Российский статистический ежегодник. 2018* : стат. сб. / Росстат. М., 2018. С. 49, 518; *Российский статистический ежегодник. 2010* : стат. сб. / Росстат. М., 2010. С. 34; *Российский статистический ежегодник. 2015* : стат. сб. / Росстат. М., 2015. С. 31; федеральные законы о бюджете Пенсионного фонда России и о федеральном бюджете Российской Федерации на соответствующий год и об отчетах об исполнении бюджетов Пенсионного фонда России и федерального бюджета Российской Федерации за соот-

Скрытая оплата труда в России находилась на высоком уровне (21–29%) на протяжении всего анализируемого периода, независимо от того, какой орган контролировал уплату обязательных платежей и соответственно проверял исчисление и выплату заработной платы как объект обложения обязательными платежами. Минимальный уровень скрытой оплаты труда наблюдался в 1998 г. (21,4%), когда администратором являлся Пенсионный фонд России, максимальным – в 2006 г. (28,8%), в период администрирования налоговыми органами, и в 2010 г., когда администратором опять был назначен Пенсионный фонд России. За период администрирования Пенсионным фондом России величина скрытой оплаты труда первоначально ощутимо выросла – в период 1998–2000 гг., а в 2010–2015 гг. незначительно снизилась. Когда же налоговые органы администрировали обязательные платежи, то величина скрытой оплаты труда увеличилась. В целом нельзя сказать однозначно, что тот или иной орган контроля, выполняя функции администратора обязательных платежей, кардинальным образом смог легализовать скрытую заработную плату. Представляется, что на динамику величины скрытой оплаты труда оказывают влияние иные факторы, имеющие более фундаментальное значение, например глобальные экономические кризисы 1998 и 2008 гг., повлекшие за собой уход работодателями части своего бизнеса в тень с целью снижения издержек своей хозяйственной деятельности за счет уклонения от уплаты обязательных платежей.

Несущественно изменялся уровень собираемости обязательных платежей при изменении их администратора. Причем стабильность наблюдается при использовании различных подходов к оценке уровня собираемости обязательных платежей. В данном исследовании был проведен анализ собираемости обязательных платежей в Пенсионный фонд России с использованием трех подходов.

Первый подход построен на сравнении фактического поступления обязательных платежей (на основе данных отчетов об исполнении бюджетов Пенсионного фонда России и федерального бюджета Российской Федерации, а также данных Федерального казначейства России) с их прогнозной величиной (содержащейся в первой редакции законов о бюджете Пенсионного фонда России и о федеральном бюджете Российской Федерации). Второй подход анализирует уровень собираемости обязательных платежей при условии обложения официальной заработной платы по максимальной ставке. Он рассчитывается отношением фактически поступившей суммы обязательных платежей к их потенциально возможной сумме, которая поступила бы, если официальная оплата труда была бы обложена по максимальной ставке обязательных платежей. Этот показатель иллюстрирует резервы роста доходов Пенсионного фонда России за счет погашения за-

долженности при уплате обязательных платежей, а также долю объекта обложения, выпадающую из-за обложения оплаты труда по льготным ставкам. Третий подход построен на сопоставлении фактически поступивших сумм обязательных платежей с их потенциальной величиной, которую удалось бы достичь в случае полного погашения задолженности по уплате обязательных платежей. Этот подход иллюстрирует результаты работы администраторов обязательных платежей с их плательщиками по погашению выявленной задолженности по уплате обязательных платежей.

Оценивая уровень собираемости на основе сравнения фактических поступлений с прогнозными (первый подход), видно, что налоговые органы чаще (8 раз) обеспечивали превышение прогнозной величины по поступлению обязательных платежей, однако обычно имело место незначительное превышение прогнозируемого значения. Пенсионный фонд России, администрируя страховые взносы, реже обеспечивал их поступление выше прогнозируемой величины – 6 раз, в то же время в 1999 и 2000 гг. прогноз был превышен на 29%. Вместе с тем отклонение фактической величины от прогнозной может быть обусловлено ошибками в процессе прогнозирования при составлении проектов федерального бюджета и бюджета Пенсионного фонда России, а также сознательным занижением прогнозных показателей с тем, чтобы их легче было достичь.

Второй подход анализа собираемости (при условии обложения официальной заработной платы по максимальной ставке) выявил устойчивый рост уровня собираемости обязательных платежей на протяжении всего анализируемого периода: в 1998 г. он составил 51,8%, а в 2017 г. – 62,8%. Несколько выше он был в период администрирования страховых взносов Пенсионным фондом России после отмены ЕСН. Но общий тренд на повышение уровня собираемости наблюдается независимо от того, кто являлся администратором обязательных платежей.

Анализ с использованием третьего подхода (отношение фактических поступлений с поступлениями, увеличенными на сумму задолженности) выявил существенное сокращение задолженности по уплате обязательных платежей в Пенсионный фонд России в период, когда ЕСН был заменен на страховые взносы. В период администрирования налоговыми органами их собираемость обычно не превышала 80%, составив в 2005 г. всего 54%. В то же время в период администрирования обязательных платежей Пенсионным фондом России их собираемость с учетом задолженности после 2009 г. всегда превышала 90%, достигнув к 2016 г. 99,7%.

Изменение темпов роста поступления обязательных платежей не связано с изменением их администратора. Поступления снижались в реальном исчислении в кризисные годы (1998, 2009 и 2015 гг.), а также тогда, когда снижалась ставка обязательных платежей (2005 и 2012 гг.). В период экономического подъема (1999, 2000 гг.) и увеличения ставки (2011 г.) поступление обязательных платежей увеличивалось. Можно констатировать, что динамика поступления обязательных платежей в Пенсионный фонд России прежде всего зависит от экономической конъюнктуры в стране и от

ряда сопутствующих факторов. В ходе проведенного анализа не выявлено влияния смены администратора обязательных платежей на изменение показателей, характеризующих их поступление в бюджет Пенсионного фонда России.

В ситуации, когда передача функций по администрированию обязательных платежей, поступающих в Пенсионный фонд России, от одного органа к другому не приведет к ощутимым изменениям результатов администрирования, полагаем, что сторонники того или иного способа их администрирования, представляющие официальные организации, преследуют свои ведомственные или корпоративные цели, например «перетягивание» к себе полномочий другого государственного органа. Так, представители Министерства финансов России и Федеральной налоговой службы России настаивают на том, что обязательные платежи лучше администрируют налоговые органы: по мнению министра финансов России А.Г. Силуанова, «сейчас стоит задача интеграции сервисов, информационных систем налоговой службы и таможенной службы. Это даст существенный прирост собираемости налогов» [11, с. 1].

Свои цели от передачи функций по администрированию страховых взносов налоговым органам преследуют представители бизнеса. Это позволяет им в своих расчетах увеличить совокупную налоговую нагрузку на бизнес и дает новые аргументы в диалоге с представителями власти о снижении ставок налогов и сборов. Так, руководитель экспертного центра при уполномоченном по защите прав предпринимателей А. Алехнович заявляла: «Мы давно настаивали на передаче администрирования страховых взносов ФНС, поскольку внебюджетные фонды работают непрозрачно: базы у них разные, и увидеть нагрузку на каждого налогоплательщика сейчас невозможно. За счет повышения качества администрирования и автоматизации процессов в более технологически продвинутой ФНС мы надеемся увидеть правдивую картину нагрузки на бизнес и доказать, что пора снижать ставки до среднемировых» [11, с. 1]. В определенной степени повторяется ситуация 18-летней давности, когда после реорганизации страховых взносов в ЕСН представители бизнеса сразу стали выдвигать требования по снижению его ставки, ведь ЕСН стал самым обременительным налогом в стране – его величина в первые годы взимания превысила поступления по таким крупным налогам, как НДС и налог на прибыль организаций. До 2001 г. предприниматели реже критиковали обременительность обязательных платежей в Пенсионный фонд России, чем после замены страховых взносов на ЕСН, потому что обычно не включали страховые взносы в совокупную налоговую нагрузку.

С другой стороны, представители Пенсионного фонда России и социальных ведомств отстаивают необходимость закрепления администрирования обязательных платежей за самим Пенсионным фондом России. Министр труда и социальной защиты Российской Федерации М.А. Топилин выступал против передачи с 2017 г. администрирования страховых взносов налоговым органам, так как «в нынешней системе есть четкая взаимосвязь

между уплаченными взносами и получаемыми соответственно возмещениями в пенсионной системе» [12]. Еще в период администрирования обязательных платежей налоговыми органами аналогичной точки зрения придерживались заместитель министра здравоохранения и социального развития России Ю.М. Воронин, настаивая на том, что необходимо переходить «от ЕСН к страховым взносам. Система учета пенсионных прав на основе налогового администрирования не соответствует социальному страхованию и не делает систему автономной, сбалансированной и не зависящей от федерального бюджета» [13, с. 2]; а также Г.Н. Батанов, будучи руководителем Пенсионного фонда России: «Сейчас ответственность за администрирование страховых взносов размыта... Считаю, что, если администрирование сборов полностью перейдет к ПФР, мы сумеем наладить работу по погашению долгов и не допустить их увеличения в будущем» [14, с. 14].

С нашей точки зрения, одинаковые результаты администрирования обязательных платежей и налоговыми органами, и Пенсионным фондом России требуют при выборе варианта, кому поручить их администрирование, поиска более весомых аргументов, чем концентрация всех функций по контролю государственных доходов в одном ведомстве. По нашему мнению передача функций по администрированию страховых взносов налоговым органам снижает эффективность процесса обязательного пенсионного страхования, переводя его со страхового на налогово-бюджетный механизм. А за страховыми взносами, несмотря на их страховое название, окончательно закрепляются налоговые характеристики, тем более что с 2017 г. порядок их исчисления и уплаты регулируется Налоговым кодексом России. Это чревато тем, что не удастся вернуть обязательным платежам в Пенсионный фонд России тех преимуществ, которые свойственны страховым отношениям и были частично утрачены при их реорганизации в ЕСН. В коммерческом страховании сам страхователь заинтересован в полноте и своевременности уплаты страховых взносов, так как в случае их просрочки он может лишиться страховых выплат. Утрата Пенсионным фондом России функций по администрированию собственных доходов ставит под сомнение необходимость дальнейшего существования этого органа как самостоятельного финансового института, ведь остающиеся функции по назначению и выплате пенсий, пособий и иных социальных выплат вполне успешно выполняли в советское время органы социальной защиты населения. Отдельный страховщик в лице специального внебюджетного фонда в системе, которая утрачивает свойства социального страхования, уже не нужен. А предполагая последовательное расширение функций налоговых органов по администрированию обязательных платежей, взимаемых с населения страны, в перспективе можно ожидать, что на налоговые органы в дальнейшем будут возложены иные контрольные полномочия, в том числе по контролю уплаты жильцами жилых домов платы за жилищно-коммунальные услуги, взноса на капитальный ремонт дома и т.п.

*Литература*

1. Лаврова Е.Л. Проблемы экономических реформ социального обеспечения в системе государственного финансирования // Человек. Общество. Инклюзия. 2016. № 2-2. С. 158–167.
2. Громов В.В. Администрирование социальных платежей за рубежом: тенденции и оценка применения в России // Финансовый журнал. 2015. № 2. С. 80–88.
3. Муравлева Т.В. Стратегия формирования доходных источников государственного пенсионного страхования // Наука и общество. 2011. № 2. С. 56–62.
4. Киреева А.В. Особенности администрирования страховых взносов во внебюджетные фонды // Экономико-политическая ситуация в России. 2009. № 9. С. 69–74.
5. Мальцев Д.Б. Эффективность администрирования страховых взносов и перспективы развития пенсионной системы // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2014. № 1. С. 104–114.
6. Соловьев А.К. Формирование страховых прав россиян и эффективность администрирования страховых взносов // Труд и социальные отношения. 2012. № 10. С. 3–14.
7. Иванов Ю.Б., Дорожкина А.Н. Проблемы введения единого социального взноса в Украине // Вестник УрФУ. Серия «Экономика и управление». 2008. № 2. С. 119–126.
8. Мануйлова А. Страховые маневры и сборы. Идея передачи соцплатежей налоговикам не нашла поддержки у работников и работодателей // Коммерсант. 30.01.2016. № 15.
9. Ляшенко Г. Аудиторы реформируют единый социальный налог // Коммерсант. 04.04.2005. № 58.
10. Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. OECD, 2015. 384 p.
11. Вислогузов В., Николаева Д., Трутнев О., Мануйлова А. На базе ФНС в России создается «министерство доходов» // Коммерсант. 16.01.2016. № 5.
12. Николаева Д. Предприниматели не хотят расставаться с соцплатежами. В РСПП протестуют против возврата к социалогу // Коммерсант. 23.03.2016. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/2945324> (дата обращения: 18.01.2019).
13. Николаева Д., Бутрин Д. Пенсионные накопления готовят к приватизации // Коммерсант. 08.08.2008. № 139.
14. Вислогузов В. Геннадий Батанов: чтобы платить пенсии, Пенсионный фонд не нужен // Коммерсант. 09.10.2006. № 188.

**The Expediency of Transferring Insurance Premiums Administration to the Federal Tax Service of Russia**

*Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 2019. 46. pp. 317–327.

DOI: 10.17223/19988648/46/22

**Dmitry Yu. Fedotov**, Baikal State University (Irkutsk, Russian Federation). E-mail: [fdy@inbox.ru](mailto:fdy@inbox.ru)

**Keywords:** Pension Fund of the Russian Federation, insurance contributions, tax, taxation authority, tax administration, collectability of mandatory payments

The article discusses the change in the method of collecting mandatory payments to the Pension Fund of the Russian Federation and the administrator of these payments. During 1991–2017, the form of mandatory payments was changed twice – from an insurance contribution to a tax and back, and the functions of payments' administration were transferred between the Pension Fund and the taxation authorities three times. The views of different authors on the feasibility of the transfer of authority for the administration of insurance premiums to the taxation authority are reviewed. It is hypothesized that the authorities, competing among themselves for the power to administer mandatory payments, pursue not only the goals related to a better fulfillment of this function. The indicators characterizing the

pension system of Russia in 1998–2017 were analyzed. It was revealed that a change in the administrator of mandatory payments does not have a significant impact on the financial stability of the pension system of Russia. It was concluded that the transfer of the functions of administering insurance contributions to the taxation authority since 2017 reduces the feasibility of maintaining the Pension Fund of the Russian Federation as an independent financial body, and the functions of the taxation authority can be further expanded.

### References

1. Lavrova, E.L. (2016) Problemy ekonomicheskikh reform sotsial'nogo obespecheniya v sisteme gosudarstvennogo finansirovaniya [Problems of economic reforms of social security in the system of state financing]. *Chelovek. Obshchestvo. Inklyuziya – Human. Society. Inclusion.* 2-2. pp. 158–167.
2. Gromov, V.V. (2015) Administrirovanie sotsial'nykh platezhey za rubezhom: tendentsii i otsenka primeneniya v Rossii [The administration of social payments abroad: trends and assessment of application in Russia]. *Finansovyy zhurnal – Financial Journal.* 2. pp. 80–88.
3. Muravleva, T.V. (2011) Strategiya formirovaniya dokhodnykh istochnikov gosudarstvennogo pensionnogo strakhovaniya [Strategy for the formation of revenue sources of state pension insurance]. *Nauka i obshchestvo.* 2. pp. 56–62.
4. Kireeva, A.V. (2009) Osobennosti administrirovaniya strakhovykh vnosov vo vnebyudzhetye fondy [Features of the administration of insurance contributions to extra-budgetary funds]. *Ekonomiko-politicheskaya situatsiya v Rossii.* 9. pp. 69–74.
5. Mal'tsev, D.B. (2014) The efficiency of administration of insurance payments and prospects of development of the pension system. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika – Tomsk State University Journal of Economics.* 1. pp. 104–114. (In Russian).
6. Solov'ev, A.K. (2012) Formirovanie strakhovykh prav rossiyan i effektivnost' administrirovaniya strakhovykh vnosov [The formation of insurance rights of Russians and the effectiveness of the administration of insurance premiums]. *Trud i sotsial'nye otnosheniya – Labour and Social Relations.* 10. pp. 3–14.
7. Ivanov, Yu.B. & Dorozhkina, A.N. (2008) Problemy vvedeniya edinogo sotsial'nogo vnosa v Ukraine [Problems of introducing a single social premium in Ukraine]. *Vestnik UrFU. Seriya "Ekonomika i upravlenie" – Bulletin of Ural Federal University. Series Economics and Management.* 2. pp. 119–126.
8. Manuylova, A. (2016) Strakhovye manevry i sbory. Ideya peredachi sotsplatezhey nalogovikam ne nashla podderzhki u rabotnikov i rabotodateley [Insurance maneuvers and fees. The idea of transferring social payments to tax authorities did not find support among workers and employers]. *Kommersant.* 30.01.2016. 15.
9. Lyashenko, G. (2005) Auditory reformiruyut edinyi sotsial'nyy nalog [Auditors reform the unified social tax]. *Kommersant.* 04.04.2005. 58.
10. OECD. (2015) *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies.* OECD.
11. Visloguzov, V., Nikolaeva, D., Trutnev, O. & Manuylova, A. (2016) Na baze FNS v Rossii sozdaetsya "ministerstvo dokhodov" [A "Ministry of Revenues" is created in Russia on the basis of the Federal Tax Service]. *Kommersant.* 16.01.2016. 5.
12. Nikolaeva, D. (2016) Predprinimateli ne khotyat rasstavat'sya s sotsplatezhami. V RSPP protestuyut protiv vozvrata k sotsnalogu [Entrepreneurs do not want to part with social payments. The Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs protests against a return to social tax]. *Kommersant.* 23.03.2016. [Online] Available from: <http://www.kommersant.ru/doc/2945324>. (Accessed: 18.01.2019).
13. Nikolaeva, D. & Butrin, D. (2008) Pensionnye nakopleniya gotovyat k privatizatsii [Pension savings are being prepared for privatization]. *Kommersant.* 08.08.2008. 139.
14. Visloguzov, V. (2006) Gennadiy Batanov: chtoby plait' pensii, Pensionnyy fond ne nuzhen [Gennady Batanov: the Pension Fund is not required for paying pensions]. *Kommersant.* 09.10.2006. 188.

## СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРАХ

**АМАНЖОЛОВА Бибигуль Ашкеновна** – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой аудита, учета и финансов Новосибирского государственного технического университета (Новосибирск). E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru

**БАННОВА Кристина Алексеевна** – кандидат экономических наук, зав. кафедрой финансов, денежного обращения и кредита Тюменского государственного университета (Тюмень). E-mail: k.a.bannova@utmn.ru

**ВИКТОРОВА Наталья Геннадьевна** – доктор экономических наук, профессор Высшей инженерно-экономической школы Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого (Санкт-Петербург). E-mail: viktorova\_ng@spbstu.ru

**ГРИГОРЬЕВА Яна Александровна** – аспирант кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета (Санкт-Петербург). E-mail: grigorjeva.yana@yandex.ru

**ДАНИЛЕНКО Нина Николаевна** – доктор экономических наук, профессор Байкальского государственного университета. E-mail: nina.danilenko@gmail.com

**ЗОНОВА Ольга Васильевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Кузбасского государственного технического университета им. Т.Ф. Горбачева (Кемерово). E-mail: zonova\_kustu@mail.ru

**ЕВСТИГНЕЕВ Евгений Николаевич** – кандидат экономических наук, профессор Высшей инженерно-экономической школы Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого (Санкт-Петербург). E-mail: eennn@mail.ru

**ИВАНОВ Виктор Владимирович** – доктор экономических наук, зав. кафедрой теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург). E-mail: viktor.ivanov@spbu.ru

**КАНЕВ Илья Сергеевич** – аспирант Института Европы РАН (Москва), директор ООО «Петербургская Империя». E-mail: kaiser3105@yandex.ru

**КАЛИНИНА Ирина Юрьевна** – кандидат педагогических наук, доцент Байкальского государственного университета (Иркутск). E-mail: eiy\_10@inbox.ru.

**КАРПОВА Ольга Михайловна** – аспирант кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета (Екатеринбург). E-mail: olmkarпова@gmail.com

**КИРЕЕВА Елена Федоровна** – доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (Минск). E-mail: kireeva@yandex.ru

**КИРЕЕНКО Анна Павловна** – доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета им. первого Президента России Б.Н. Ельцина (Екатеринбург). E-mail: sw.tpk.rt@mail.ru

**ЛАБУНЕЦ Юлия Евгеньевна** – государственный налоговый инспектор отдела выездных проверок Межрайонной ИФНС России № 1 по Томской области. E-mail: ulya.ev\_84@mail.ru.

**ЛАЗУРЕНКО Александр Владимирович** – доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета им. первого Президента России Б.Н. Ельцина. E-mail: nvtmgn@gmail.com

**ЛАЗУТИНА Дарья Васильевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита Тюменского государственного университета (Тюмень). E-mail: 72ldv@mail.ru

**МАЙБУРОВ Игорь Анатольевич** – профессор, доктор экономических наук, зав. кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета (Екатеринбург). E-mail: mayburov.home@gmail.com

**НЕВЗОРОВА Екатерина Николаевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры государственного и муниципального управления Байкальского государственного университета (Иркутск). E-mail: nevzorova\_kat@mail.ru

**НЕХОДА Евгения Владимировна** – доктор экономических наук, директор Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета. E-mail: sheyna@sibmail.com

**ОГОРОДНИКОВА Ирина Ивановна** – кандидат социологических наук, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита Финансово-экономического института Тюменского государственного университета. E-mail: iogorodn@yandex.ru

**ПЕТУХОВА Римма Алексеевна** – кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета (Санкт-Петербург). E-mail: petuhova\_r@mail.ru

**ПОКРОВСКАЯ Наталья Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург). E-mail: n.pokrovskaja@spbu.ru

**ПОГОРЛЕЦКИЙ Александр Игоревич** – доктор экономических наук, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург). E-mail: a.pogorletskiy@spbu.ru

**СТЕПАНОВА Светлана Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры аудита, учета и финансов Новосибирского государственного технического университета (Новосибирск). E-mail: svetlana.stepanova.nsk@gmail.com

**СУРАНОВА Оксана Александровна** – аспирант Байкальского государственного университета. E-mail: SuranovaISU@mail.ru

**ТИМЧЕНКО Елена Николаевна** – аспирант кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург). E-mail: timchenko-elena-2015@mail.ru

**ТРОЯНСКАЯ Мария Александровна** – доктор экономических наук, доцент, зав. кафедрой государственного и муниципального управления Оренбургского государственного университета (Оренбург).

**ТЮРИНА Юлия Габдрашитовна** – доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента общественных финансов, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации (Москва). E-mail: u\_turina@mail.ru

**ФЕДОТОВ Дмитрий Юрьевич** – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры торгового и таможенного дела Байкальского государственного университета (Иркутск). E-mail: fdy@inbox.ru

**ЯДРЕННИКОВА Елена Викторовна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета им. первого Президента России Б.Н. Ельцина. E-mail: elena.yadrennikova@mail.ru

*Научный журнал*

**ВЕСТНИК  
ТОМСКОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО УНИВЕРСИТЕТА.  
ЭКОНОМИКА**

Tomsk State University Journal of Economics

**2019. № 46**

Редактор Е.В. Лукина  
Оригинал-макет А.И. Лелоюр  
Дизайн обложки Л.Д. Кривцова

Подписано в печать 17.06.2019 г. Формат 70×100<sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Печ. л. 20,7; усл. печ. л. 26,9. Цена свободная.  
Тираж 110 экз. Заказ № 3759.

Дата выхода в свет 27.06.2019 г.

**Адрес издателя и редакции:** 634050, г. Томск, пр. Ленина, 36  
Томский государственный университет

Журнал отпечатан на оборудовании Издательского Дома  
Томского государственного университета,  
634050, г. Томск, пр. Ленина, 36, тел. 8(382-2) 52-98-49  
сайт: <http://publish.tsu.ru>; e-mail: [rio.tsu@mail.ru](mailto:rio.tsu@mail.ru)