

www.aurora-group.eu
www.nbpublish.com

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

научно-практический журнал



AURORA Group s.r.o.
nota bene

Выходные данные

Номер подписан в печать: 06-11-2023

Учредитель: Даниленко Василий Иванович, w.danilenko@nbpublish.com

Издатель: ООО <НБ-Медиа>

Главный редактор: Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Контактная информация:

Выпускающий редактор - Зубкова Светлана Вадимовна

E-mail: info@nbpublish.com

тел. +7 (966) 020-34-36

Почтовый адрес редакции: 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Библиотека журнала по адресу: http://www.nbpublish.com/library_tariffs.php

Publisher's imprint

Number of signed prints: 06-11-2023

Founder: Danilenko Vasiliy Ivanovich, w.danilenko@nbpublish.com

Publisher: NB-Media ltd

Main editor: Peshkova Khristina Vyacheslavovna - doktor yuridicheskikh nauk, Federal'noe kazennoe obrazovatel'noe uchrezhdenie vysshego obrazovaniya Voronezhskii institut Federal'noi sluzhby ispolneniya nakazanii, professor kafedry sotsial'no-gumanitarnykh i finansovo-pravovykh distsiplin, 394065, Rossiya, Voronezhskaya oblast', g. Voronezh, ul. Kosmonavta Komarova, 8a, kv. 160, peshkova1@yandex.ru

ISSN: 2454-065X

Contact:

Managing Editor - Zubkova Svetlana Vadimovna

E-mail: info@nbpublish.com

тел.+7 (966) 020-34-36

Address of the editorial board : 115114, Moscow, Paveletskaya nab., 6A, office 211 .

Library Journal at : http://en.nbpublish.com/library_tariffs.php

Редакция и редакционный совет

Издатель ООО «НБ-Медиа» **Учредитель** Даниленко В.И.

Главный редактор:

Пешкова Христина Вячеславовна - доктор юридических наук, Федеральное казенное образовательное учреждение высшего образования Воронежский институт Федеральной службы исполнения наказаний, профессор кафедры социально-гуманитарных и финансово-правовых дисциплин, 394065, Россия, Воронежская область, г. Воронеж, ул. Космонавта Комарова, 8а, кв. 160, peshkova1@yandex.ru



Редакционный совет журнала "НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ"

Сыченко Елена Вячеславовна – PhD (университет Катании, Италия) , доцент кафедры трудового права Санкт-Петербургского государственного университета, 199034, Санкт-Петербург, 22 линия В.О., 7. e.sychenko@mail.ru (

Даниленко Денис Васильевич - доктор права (Франция), главный редактор журналов «Право и политика» и "Международное право и международные организации", исполнительный директор академической издательской группы «NOTA BENE» (ООО «НБ-МЕДИА»). 115114, г. Москва, Павелецкая набережная, дом 6А, офис 211.

Марочкин Сергей Юрьевич - профессор, доктор юридических наук, Заслуженный юрист РФ, директор Института государства и права Тюменского государственного университета. 625003, Россия, г. Тюмень, ул. Семакова, дом 10, Институт государства и права

Наган Винстон Персиваль - доктор права, профессор права Университета Флориды (школа права имени Левина), директор Института прав человека, мира и развития, профессор антропологии Брейзноуз Колледжа (Оксфорд), член Королевского общества искусств (Royal Society of the Arts, Лондон), член Комиссии по конституционным вопросам ЮАР (США). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Нарутто Светлана Васильевна – доктор юридических наук, профессор кафедры конституционного и муниципального права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 125993. Москва, ул. Садовая-Кудринская 9, svetanarutto@yandex.ru

Ефименко Дмитрий Борисович – доктор технических наук, доцент по кафедре транспортной телематики, Московский автомобильно-дорожный государственный технический университет (МАДИ)», декан факультета логистики и общетранспортных проблем, заведующий кафедрой «Правовое и таможенное регулирование на транспорте» МАДИ, 125319. Москва, Ленинградский пр., дом 64, оф. 207л. ed2002@mail.ru

Николайчук Ольга Алексеевна – доктор экономических наук, профессор Департамента

экономической теории, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, 18111959@mail.ru

Гомонов Николай Дмитриевич – доктор юридических наук, профессор, Северо-Западный институт (филиал) Московского гуманитарно-экономического университета, декан юридического факультета, 183052, г. Мурманск, просп. Кольский, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Овчаров Антон Олегович – доктор экономических наук, доцент, Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 603950, г. Нижний Новгород, проспект Гагарина, 23, anton19742006@yandex.ru

Артемов Николай Михайлович - доктор юридических наук, профессор кафедры финансового права и бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии имени О.Е. Кутафина. 123995. Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, 9.

Баженов Александр Александрович - кандидат экономических наук, доцент, Генеральный директор ООО "АУДИТ ПРОФЕССИОНАЛ", главный аудитор (единый аудит), уполномоченный эксперт по контролю качества, член СРО "Российский Союз аудиторов" (Ассоциация), консультант по налогам и сборам I категории, член НП "Палата налоговых консультантов", профессиональный бухгалтер, действительный член ИПБ России

Винницкий Данил Владимирович - доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель Уральского отделения. 620137. Россия, г. Екатеринбург, ул. Комсомольская, 21.

Кашин Владимир Анатольевич - доктор экономических наук, профессор кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, государственный советник налоговой службы II ранга. 123308. Россия, г. Москва, ул. 3-я Хорошевская, 2, строение 1.

Лопашенко Наталья Александровна - доктор юридических наук, профессор, директор Саратовского Центра по исследованию проблем организованной преступности и коррупции; профессор кафедры уголовного и уголовно-исполнительного права Саратовской государственной академии права; эксперт Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. 410056. Россия, г. Саратов, Саратовская государственная академия права, ул. Вольская, 1, корпус № 5, комната 716

Мельникова Надежда Петровна - кандидат экономических наук, профессор, заместитель заведующей кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. 125993. Россия, г. Москва, Ленинградский проспект, 49.

Парыгина Вера Анатольевна - кандидат юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Международной академии предпринимательства; заместитель руководителя, руководитель департамента защиты прав налогоплательщиков адвокатского бюро «ЮСТИНА-ЮГ»; эксперт-консультант National Institute of Public Finance in Atlanta (г. Атланта, США). 121170. Россия, г. Москва, Площадь Победы, 2, строение 2.

Попонова Наталья Андреевна - кандидат экономических наук, профессор кафедры налогового контроля и проверок финансово-хозяйственной деятельности Академии экономической безопасности МВД России. 141220. Россия, г. Москва, ул. Кольская, 2.

Толстомятенко Геннадий Петрович - доктор юридических наук, профессор, декан международно-правового факультета Московского государственного института международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел России. 119454. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 76.

Тютюрюков Николай Николаевич - доктор экономических наук, доцент кафедры управления общественным сектором Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Фадеев Дмитрий Евгеньевич - кандидат юридических наук, заместитель директора Департамента по законодательству Торгово-промышленной палаты Российской Федерации, член Международной ассоциации финансового права. 119571. Россия, г. Москва, проспект Вернадского, 82.

Цинделиани Имеда Анатольевич - кандидат юридических наук, заместитель заведующего кафедрой финансового права Российской академии правосудия. 117418. Россия, г. Москва, ул. Новочерёмушкинская, 69, корпус «А».

Костенко Николай Иванович – доктор юридических наук, профессор Кубанский государственный университет, кафедра международного права, 350915, Россия, Краснодарский край, г. Краснодар, ул. Восточно-Кругликовская, 76/4, кв. 133 Мобильный телефон: 89898097123

Кормишкина Людмила Александровна - доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Кормишкин Евгений Данилович - доктор экономических наук, профессор кафедры теоретической экономики и экономической безопасности, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева

Редкоус Владимир Михайлович - доктор юридических наук, профессор, ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса ИГП РАН, профессор кафедры УДПОП ЦКШУ Академии управления МВД России. 119019 Москва, ул. Знаменка, д.10, E-mail: rwmms@rambler.ru

Ищук Татьяна Леонидовна - Доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансов и учета Института экономики и менеджмента Национального исследовательского Томского государственного университета (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Аюпова Зауре Каримовна - доктор юридических наук, Казахский национальный университет, профессор, 050020, Казахстан, г. Алматы, ул. ул.Тайманова, 222, кв. 16, zaure567@yandex.ru

Боброва Анна Владимировна - доктор экономических наук, ФГАОУ ВО Южно-Уральский государственный университет (Национальный исследовательский университет), профессор, 454090, Россия, Челябинская область, г. Челябинск, площадь МОПР, 9, кв. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Боровикова Елена Владимировна - доктор экономических наук, Российская академия

народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, профессор , 111538, Россия, Москва, г. Москва и МО, ул. Вешняковская, 41, кв. 97, budget105@mail.ru

Бурда Алексей Григорьевич - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», Заведующий кафедрой экономической кибернетики, 350044, Россия, Краснодарский край край, г. Краснодар, ул. им. Калинина, 13, корпус 44, кв. 9, agburda@mail.ru

Ефремова Татьяна Александровна - доктор экономических наук, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», профессор кафедры финансов и кредита, 430011, Россия, республика Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Степана Разина, 42, кв. 87, efrta@mail.ru

Кобец Петр Николаевич - доктор юридических наук, «Всероссийский научно-исследовательский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», главный научный сотрудник отдела научной информации, подготовки научных кадров и обеспечения деятельности научных советов Центра организационного обеспечения научной деятельности, 121069, Россия, г. Москва, ул. Поварская, д. 25, стр. 1, pkobets37@rambler.ru

Леденёва Марина Викторовна - доктор экономических наук, Волгоградский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Профессор кафедры менеджмента и маркетинга, АНО ВО "Волгоградский институт бизнеса", Профессор кафедры экономики и управления, 404127, Россия, Волгоградская область, г. Волжский, ул. Дружбы, 45, кв. 121, mledenjova@yandex.ru

Мурзин Антон Дмитриевич - доктор технических наук, Южный федеральный университет, доцент, зам. декана факультета управления, Донской государственный технический университет, доцент, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Профессор, 344012, Россия, Ростовская область, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, 105/42, каб. 216, admurzin@yandex.ru

Овчаров Антон Олегович - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», профессор кафедры бухгалтерского учета, главный научный сотрудник Центра макро и микроэкономики, 603135, Россия, г. Нижний Новгород, ул. проспект Ленина, 45 корпус 3, кв. 47, anton19742006@yandex.ru

Рощупкина Виолетта Викторовна - доктор экономических наук, Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования "Северо-Кавказский федеральный университет" , профессор, 355000, Россия, Ставропольский край, г. Ставрополь, ул. Генерала Маргелова, 7/1, кв. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Council of editors

Publisher NB-Media LLC **Founder** Danilenko V.I.

Editor-in-Chief:

Hristina V. Peshkova - Doctor of Law, Federal State Educational Institution of Higher Education Voronezh Institute of the Federal Penitentiary Service, Professor of the Department of Social, Humanitarian, Financial and Legal Disciplines, 394065, Russia, Voronezh region, Voronezh, Kosmonavta Komarova str., 8a, sq. 160, peshkova1@yandex.ru



Editorial Board of the journal "TAXES AND TAXATION"

Sychenko Elena Vyacheslavovna – PhD (University of Catania, Italy), Associate Professor of the Department of Labor Law of St. Petersburg State University, 199034, St. Petersburg, 22 line V.O., 7. e.sychenko@mail.ru (

Denis Vasilyevich Danilenko - Doctor of Law (France), editor-in-chief of the journals "Law and Politics" and "International Law and International Organizations", Executive Director of the academic publishing group "NOTA BENE" (NB-MEDIA LLC). 115114, Moscow, Paveletskaya Embankment, 6A, office 211.

Sergey Yuryevich Marochkin - Professor, Doctor of Law, Honored Lawyer of the Russian Federation, Director of the Institute of State and Law of Tyumen State University. 10 Semakova str., Tyumen, 625003, Russia, Institute of State and Law

Nagan Winston Percival - Doctor of Law, Professor of Law at the University of Florida (Levin School of Law), Director of the Institute of Human Rights, Peace and Development, Professor of Anthropology at Brasenose College (Oxford), Member of the Royal Society of the Arts (London), member of the Commission on Constitutional Issues of South Africa (USA). Brasenose College, Oxford, OX1, 4AJ. United Kingdom

Narutto Svetlana Vasilyevna – Doctor of Law, Professor of the Department of Constitutional and Municipal Law of the Kutafin Moscow State Law University (MGUA), 125993. Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str. 9, svetananarutto@yandex.ru

Efimenko Dmitry Borisovich – Doctor of Technical Sciences, Associate Professor at the Department of Transport Telematics, Moscow Automobile and Road State Technical University (MADI), Dean of the Faculty of Logistics and General Transport Problems, Head of the Department "Legal and Customs Regulation in Transport" MADI, 125319. Moscow, Leningradsky ave., 64, office 207I. ed2002@mail.ru

Nikolaichuk Olga Alekseevna – Doctor of Economics, Professor of the Department of Economic Theory, Financial University under the Government of the Russian Federation, 125993,

Moscow, GSP-3, Leningradsky Prospekt, 49, 18111959@mail.ru

Nikolay Dmitrievich Gomonov – Doctor of Law, Professor, North-Western Institute (branch) Moscow University of Humanities and Economics, Dean of the Faculty of Law, 183052, Murmansk, ave. Kola, 51, Gomonov.Nikolay@mail.ru

Ovcharov Anton Olegovich – Doctor of Economics, Associate Professor, National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky, 603950, Nizhny Novgorod, Gagarin Avenue, 23, anton19742006@yandex.ru

Artemov Nikolay Mikhailovich – Doctor of Law, Professor of the Department of Financial Law and Accounting of the Moscow State Law Academy named after O.E. Kutafin. 123995. Russia, Moscow, Sadovaya-Kudrinskaya str., 9.

Bazhenov Alexander Alexandrovich – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, General Director of AUDIT PROFESSIONAL LLC, Chief Auditor (unified audit), authorized expert on quality control, member of the SRO "Russian Union of Auditors" (Association), consultant on taxes and fees of the I category, member of the NP "Chamber of Tax Consultants", professional accountant, full member of the IPB of Russia

Vinnitsky Danil Vladimirovich – Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law of the Ural State Law Academy, member of the Presidium of the International Association of Financial Law, Chairman of the Ural Branch. 620137. Russia, Yekaterinburg, Komsomolskaya str., 21.

Kashin Vladimir Anatolyevich – Doctor of Economics, Professor of the Department of Tax Administration and Legal Regulation of the RosNOU Tax Institute, State Adviser of the Tax Service of the II rank. 123308. Russia, Moscow, 3rd Khoroshevskaya str., 2, building 1.

Natalia Lopashenko – Doctor of Law, Professor, Director of the Saratov Center for the Study of Organized Crime and Corruption; Professor of the Department of Criminal and Penal Enforcement Law of the Saratov State Academy of Law; expert of the Legal Department of the State Duma of the Russian Federation. 410056. Russia, Saratov, Saratov State Academy of Law, Volskaya str., 1, building No. 5, room 716

Nadezhda Petrovna Melnikova – Candidate of Economic Sciences, Professor, Deputy Head of the Department "Taxes and Taxation" of the Financial University under the Government of the Russian Federation. 125993. Russia, Moscow, Leningradsky Prospekt, 49.

Vera Anatolyevna Parygina – Candidate of Law, Professor of the Department of State and Legal Disciplines of the International Academy of Entrepreneurship; Deputy Head, Head of the Department for the Protection of Taxpayers' Rights of the law Firm "JUSTINA-YUG"; expert consultant of the National Institute of Public Finance in Atlanta (Atlanta, USA). 121170. Russia, Moscow, Victory Square, 2, building 2.

Natalia Poponova – Candidate of Economic Sciences, Professor of the Department of Tax Control and Inspections of Financial and Economic Activities of the Academy of Economic Security of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 141220. Russia, Moscow, Kolskaya str., 2.

Tolstopyatenko Gennady Petrovich – Doctor of Law, Professor, Dean of the International Law Faculty of the Moscow State Institute of International Relations (University) Ministry of Foreign Affairs of Russia. 119454. 76 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tyutyuryukov Nikolay Nikolaevich – Doctor of Economics, Associate Professor of the

Department of Public Sector Management of the Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Dmitry E. Fadeev - PhD in Law, Deputy Director of the Department of Legislation of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation, member of the International Association of Financial Law. 119571. 82 Vernadsky Avenue, Moscow, Russia.

Tsindeliani Imeda Anatolyevich - Candidate of Law, Deputy Head of the Department of Financial Law of the Russian Academy of Justice. 117418. 69 Novocheremushkinskaya str., building "A", Moscow, Russia.

Kostenko Nikolay Ivanovich - Doctor of Law, Professor, Kuban State University, Department of International Law, 350915, Russia, Krasnodar Territory, Krasnodar, Vostochno-Kruglikovskaya str., 76/4, block 133 Mobile phone: 89898097123

Lyudmila Kormishkina - Doctor of Economics, Professor, Head of the Department, Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Kormishkin Evgeny Danilovich - Doctor of Economics, Professor of the Department of Theoretical Economics and Economic Security, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education N. P. Ogarev Mordovian State University

Redkous Vladimir Mikhailovich - Doctor of Law, Professor, leading researcher of the Sector of Administrative Law and Administrative Process of the IGP RAS, Professor of the Department of UDPOP of the Central School of Management of the Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. 10 Znamenka str., Moscow, 119019, E-mail: rwmMos@rambler.ru

Ishchuk Tatiana Leonidovna - Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Accounting of the Institute of Economics and Management of the National Research Tomsk State University (01.00.08; 10.00.08; 05.00.08) tana.itl@mail.ru

Ayupova Zaure Karimovna - Doctor of Law, Kazakh National University, Professor, 050020, Kazakhstan, Almaty, ul. Taimanova, 222, sq. 16, zaure567@yandex.ru

Bobrova Anna Vladimirovna - Doctor of Economics, Bzhno-Ural State University (National Research University), Professor, 454090, Russia, Chelyabinsk region, Chelyabinsk, MOPRa Square, 9, sq. 42, ms.Bobrova_AV@mail.ru

Borovikova Elena Vladimirovna - Doctor of Economics, Russian Academy of National Economy and Public Administration under the President of the Russian Federation, Professor, 111538, Russia, Moscow, Moscow and MO, 41 Veshnyakovskaya str., sq. 97, budget105@mail.ru

Burda Alexey Grigorievich - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin", Head of the Department of Economic Cybernetics, 350044, Russia, Krasnodar Krai, Krasnodar, Kalinin str., 13, building 44, sq. 9, agburda@mail.ru

Efremova Tatiana Aleksandrovna - Doctor of Economics, Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education "N.P. Ogarev National Research Mordovian State University", Professor of the Department of Finance and Credit, 430011, Russia, Republic of the Republic of Mordovia, Saransk, 42 Stepan Razin str., sq. 87, efrta@mail.ru

Kobets Pyotr Nikolaevich - Doctor of Law, "All-Russian Research Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation", Chief Researcher of the Department of Scientific Information, Training of Scientific Personnel and Ensuring the activities of Scientific Councils of the Center for Organizational Support of Scientific Activity, 121069, Russia, Moscow, Povarskaya str., 25, p. 1, pkobets37@rambler.ru

Ledeneva Marina Viktorovna - Doctor of Economics, Volgograd Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Professor of the Department of Management and Marketing, ANO VO "Volgograd Institute of Business", Professor of the Department of Economics and Management, 404127, Russia, Volgograd region, Volzhsky, Druzhby str., 45, sq. 121, mledenjova@yandex.ru

Anton Dmitrievich Murzin - Doctor of Technical Sciences, Southern Federal University, Associate Professor, Deputy Dean of the Faculty of Management, Don State Technical University, Associate Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Professor, 344012, Russia, Rostov Region, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 105/42, office 216, admurzin@yandex.ru

Ovcharov Anton Olegovich - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "National Research Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky", Professor of Accounting Department, Chief Researcher of the Center for Macro and Microeconomics, 603135, Russia, Nizhny Novgorod, prospekt Lenina str., 45 building 3, sq. 47, anton19742006@yandex.ru

Roshchupkina Violetta Viktorovna - Doctor of Economics, Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education "North Caucasus Federal University" , Professor, 355000, Russia, Stavropol Territory, Stavropol, General Margelov str., 7/1, sq. 149, vroshchupkina@ncfu.ru

Требования к статьям

Журнал является научным. Направляемые в издательство статьи должны соответствовать тематике журнала (с его рубрикатором можно ознакомиться на сайте издательства), а также требованиям, предъявляемым к научным публикациям.

Рекомендуемый объем от 12000 знаков.

Структура статьи должна соответствовать жанру научно-исследовательской работы. В ее содержании должны обязательно присутствовать и иметь четкие смысловые разграничения такие разделы, как: предмет исследования, методы исследования, апелляция к оппонентам, выводы и научная новизна.

Не приветствуется, когда исследователь, трактуя в статье те или иные научные термины, вступает в заочную дискуссию с авторами учебников, учебных пособий или словарей, которые в узких рамках подобных изданий не могут широко излагать свое научное воззрение и заранее оказываются в проигрышном положении. Будет лучше, если для научной полемики Вы обратитесь к текстам монографий или диссертационных работ оппонентов.

Не превращайте научную статью в публицистическую: не наполняйте ее цитатами из газет и популярных журналов, ссылками на высказывания по телевидению.

Ссылки на научные источники из Интернета допустимы и должны быть соответствующим образом оформлены.

Редакция отвергает материалы, напоминающие реферат. Автору нужно не только продемонстрировать хорошее знание обсуждаемого вопроса, работ ученых, исследовавших его прежде, но и привнести своей публикацией определенную научную новизну.

Не принимаются к публикации избранные части из диссертаций, книг, монографий, поскольку стиль изложения подобных материалов не соответствует журнальному жанру, а также не принимаются материалы, публиковавшиеся ранее в других изданиях.

В случае отправки статьи одновременно в разные издания автор обязан известить об этом редакцию. Если он не сделал этого заблаговременно, рискует репутацией: в дальнейшем его материалы не будут приниматься к рассмотрению.

Уличенные в плагиате попадают в «черный список» издательства и не могут рассчитывать на публикацию. Информация о подобных фактах передается в другие издательства, в ВАК и по месту работы, учебы автора.

Статьи представляются в электронном виде только через сайт издательства <http://www.e-notabene.ru> кнопка "Авторская зона".

Статьи без полной информации об авторе (соавторах) не принимаются к рассмотрению, поэтому автор при регистрации в авторской зоне должен ввести полную и корректную информацию о себе, а при добавлении статьи - о всех своих соавторах.

Не набирайте название статьи прописными (заглавными) буквами, например: «ИСТОРИЯ КУЛЬТУРЫ...» — неправильно, «История культуры...» — правильно.

При добавлении статьи необходимо прикрепить библиографию (минимум 10–15 источников, чем больше, тем лучше).

При добавлении списка использованной литературы, пожалуйста, придерживайтесь следующих стандартов:

- [ГОСТ 7.1-2003 Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления.](#)
- [ГОСТ 7.0.5-2008 Библиографическая ссылка. Общие требования и правила составления](#)

В каждой ссылке должен быть указан только один диапазон страниц. В теле статьи ссылка на источник из списка литературы должна быть указана в квадратных скобках, например, [1]. Может быть указана ссылка на источник со страницей, например, [1, с. 57], на группу источников, например, [1, 3], [5-7]. Если идет ссылка на один и тот же источник, то в теле статьи нумерация ссылок должна выглядеть так: [1, с. 35]; [2]; [3]; [1, с. 75-78]; [4]....

А в библиографии они должны отображаться так:

[1]

[2]

[3]

[4]....

Постраничные ссылки и сноски запрещены. Если вы используете сноску, не содержащую ссылку на источник, например, разъяснение термина, включите сноску в текст статьи.

После процедуры регистрации необходимо прикрепить аннотацию на русском языке, которая должна состоять из трех разделов: Предмет исследования; Метод, методология исследования; Новизна исследования, выводы.

Прикрепить 10 ключевых слов.

Прикрепить саму статью.

Требования к оформлению текста:

- Кавычки даются уголками (« ») и только кавычки в кавычках — лапками (" ").
- Тире между датами дается короткое (Ctrl и минус) и без отбивок.
- Тире во всех остальных случаях дается длинное (Ctrl, Alt и минус).
- Даты в скобках даются без г.: (1932–1933).
- Даты в тексте даются так: 1920 г., 1920-е гг., 1540–1550-е гг.
- Недопустимо: 60-е гг., двадцатые годы двадцатого столетия, двадцатые годы XX столетия, 20-е годы XX столетия.
- Века, король такой-то и т.п. даются римскими цифрами: XIX в., Генрих IV.
- Инициалы и сокращения даются с пробелом: т. е., т. д., М. Н. Иванов. Неправильно: М.Н. Иванов, М.Н. Иванов.

ВСЕ СТАТЬИ ПУБЛИКУЮТСЯ В АВТОРСКОЙ РЕДАКЦИИ.

По вопросам публикации и финансовым вопросам обращайтесь к администратору Зубковой Светлане Вадимовне

E-mail: info@nbpublish.com

или по телефону +7 (966) 020-34-36

Подробные требования к написанию аннотаций:

Аннотация в периодическом издании является источником информации о содержании статьи и изложенных в ней результатах исследований.

Аннотация выполняет следующие функции: дает возможность установить основное

содержание документа, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту документа; используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска документов и информации.

Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель работы;
- метод или методологию проведения работы;
- результаты работы;
- область применения результатов; новизна;
- выводы.

Результаты работы описывают предельно точно и информативно. Приводятся основные теоретические и экспериментальные результаты, фактические данные, обнаруженные взаимосвязи и закономерности. При этом отдается предпочтение новым результатам и данным долгосрочного значения, важным открытиям, выводам, которые опровергают существующие теории, а также данным, которые, по мнению автора, имеют практическое значение.

Выводы могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье.

Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. Следует избегать лишних вводных фраз (например, «автор статьи рассматривает...», «в статье рассматривается...»).

Исторические справки, если они не составляют основное содержание документа, описание ранее опубликованных работ и общеизвестные положения в аннотации не приводятся.

В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций.

Гонорары за статьи в научных журналах не начисляются.

Цитирование или воспроизведение текста, созданного ChatGPT, в вашей статье

Если вы использовали ChatGPT или другие инструменты искусственного интеллекта в своем исследовании, опишите, как вы использовали этот инструмент, в разделе «Метод» или в аналогичном разделе вашей статьи. Для обзоров литературы или других видов эссе, ответов или рефератов вы можете описать, как вы использовали этот инструмент, во введении. В своем тексте предоставьте prompt - командный вопрос, который вы использовали, а затем любую часть соответствующего текста, который был создан в ответ.

К сожалению, результаты «чата» ChatGPT не могут быть получены другими читателями, и хотя невозстановимые данные или цитаты в статьях APA Style обычно цитируются как личные сообщения, текст, сгенерированный ChatGPT, не является сообщением от человека.

Таким образом, цитирование текста ChatGPT из сеанса чата больше похоже на совместное использование результатов алгоритма; таким образом, сделайте ссылку на автора алгоритма записи в списке литературы и приведите соответствующую цитату в тексте.

Пример:

На вопрос «Является ли деление правого полушария левого полушария реальным или метафорой?» текст, сгенерированный ChatGPT, показал, что, хотя два полушария мозга в некоторой степени специализированы, «обозначение, что люди могут быть охарактеризованы как «левополушарные» или «правополушарные», считается чрезмерным упрощением и популярным мифом» (OpenAI, 2023).

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Вы также можете поместить полный текст длинных ответов от ChatGPT в приложение к своей статье или в дополнительные онлайн-материалы, чтобы читатели имели доступ к точному тексту, который был сгенерирован. Особенно важно задокументировать точный созданный текст, потому что ChatGPT будет генерировать уникальный ответ в каждом сеансе чата, даже если будет предоставлен один и тот же командный вопрос. Если вы создаете приложения или дополнительные материалы, помните, что каждое из них должно быть упомянуто по крайней мере один раз в тексте вашей статьи в стиле APA.

Пример:

При получении дополнительной подсказки «Какое представление является более точным?» в тексте, сгенерированном ChatGPT, указано, что «разные области мозга работают вместе, чтобы поддерживать различные когнитивные процессы» и «функциональная специализация разных областей может меняться в зависимости от опыта и факторов окружающей среды» (OpenAI, 2023; см. Приложение А для полной расшифровки). .

Ссылка в списке литературы

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat> Создание ссылки на ChatGPT или другие модели и программное обеспечение ИИ

Приведенные выше цитаты и ссылки в тексте адаптированы из шаблона ссылок на программное обеспечение в разделе 10.10 Руководства по публикациям (Американская психологическая ассоциация, 2020 г., глава 10). Хотя здесь мы фокусируемся на ChatGPT, поскольку эти рекомендации основаны на шаблоне программного обеспечения, их можно адаптировать для учета использования других больших языковых моделей (например, Bard), алгоритмов и аналогичного программного обеспечения.

Ссылки и цитаты в тексте для ChatGPT форматируются следующим образом:

OpenAI. (2023). ChatGPT (версия от 14 марта) [большая языковая модель].
<https://chat.openai.com/chat>

Цитата в скобках: (OpenAI, 2023)

Описательная цитата: OpenAI (2023)

Давайте разберем эту ссылку и посмотрим на четыре элемента (автор, дата, название и

источник):

Автор: Автор модели OpenAI.

Дата: Дата — это год версии, которую вы использовали. Следуя шаблону из Раздела 10.10, вам нужно указать только год, а не точную дату. Номер версии предоставляет конкретную информацию о дате, которая может понадобиться читателю.

Заголовок. Название модели — «ChatGPT», поэтому оно служит заголовком и выделено курсивом в ссылке, как показано в шаблоне. Хотя OpenAI маркирует уникальные итерации (например, ChatGPT-3, ChatGPT-4), они используют «ChatGPT» в качестве общего названия модели, а обновления обозначаются номерами версий.

Номер версии указан после названия в круглых скобках. Формат номера версии в справочниках ChatGPT включает дату, поскольку именно так OpenAI маркирует версии. Различные большие языковые модели или программное обеспечение могут использовать различную нумерацию версий; используйте номер версии в формате, предоставленном автором или издателем, который может представлять собой систему нумерации (например, Версия 2.0) или другие методы.

Текст в квадратных скобках используется в ссылках для дополнительных описаний, когда они необходимы, чтобы помочь читателю понять, что цитируется. Ссылки на ряд общих источников, таких как журнальные статьи и книги, не включают описания в квадратных скобках, но часто включают в себя вещи, не входящие в типичную рецензируемую систему. В случае ссылки на ChatGPT укажите дескриптор «Большая языковая модель» в квадратных скобках. OpenAI описывает ChatGPT-4 как «большую мультимодальную модель», поэтому вместо этого может быть предоставлено это описание, если вы используете ChatGPT-4. Для более поздних версий и программного обеспечения или моделей других компаний могут потребоваться другие описания в зависимости от того, как издатели описывают модель. Цель текста в квадратных скобках — кратко описать тип модели вашему читателю.

Источник: если имя издателя и имя автора совпадают, не повторяйте имя издателя в исходном элементе ссылки и переходите непосредственно к URL-адресу. Это относится к ChatGPT. URL-адрес ChatGPT: <https://chat.openai.com/chat>. Для других моделей или продуктов, для которых вы можете создать ссылку, используйте URL-адрес, который ведет как можно более напрямую к источнику (т. е. к странице, на которой вы можете получить доступ к модели, а не к домашней странице издателя).

Другие вопросы о цитировании ChatGPT

Вы могли заметить, с какой уверенностью ChatGPT описал идеи латерализации мозга и то, как работает мозг, не ссылаясь ни на какие источники. Я попросил список источников, подтверждающих эти утверждения, и ChatGPT предоставил пять ссылок, четыре из которых мне удалось найти в Интернете. Пятая, похоже, не настоящая статья; идентификатор цифрового объекта, указанный для этой ссылки, принадлежит другой статье, и мне не удалось найти ни одной статьи с указанием авторов, даты, названия и сведений об источнике, предоставленных ChatGPT. Авторам, использующим ChatGPT или аналогичные инструменты искусственного интеллекта для исследований, следует подумать о том, чтобы сделать эту проверку первоисточников стандартным процессом. Если источники являются реальными, точными и актуальными, может быть лучше прочитать эти первоисточники, чтобы извлечь уроки из этого исследования, и перефразировать или процитировать эти статьи, если применимо, чем использовать их интерпретацию модели.

Материалы журналов включены:

- в систему Российского индекса научного цитирования;
- отображаются в крупнейшей международной базе данных периодических изданий Ulrich's Periodicals Directory, что гарантирует значительное увеличение цитируемости;
- Всем статьям присваивается уникальный идентификационный номер Международного регистрационного агентства DOI Registration Agency. Мы формируем и присваиваем всем статьям и книгам, в печатном, либо электронном виде, оригинальный цифровой код. Префикс и суффикс, будучи прописанными вместе, образуют определяемый, цитируемый и индексируемый в поисковых системах, цифровой идентификатор объекта — digital object identifier (DOI).

[Отправить статью в редакцию](#)

Этапы рассмотрения научной статьи в издательстве NOTA BENE.



Содержание

Иванов М.О. Зарубежный опыт применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий	1
Чернышенко И.Г. Правовые аспекты уплаты налога иным лицом	18
Тихонова А.В. Архитектоника системы налогообложения физических лиц	27
Гарибов А.Г. Развитие налогового стимулирования некоммерческих организаций	54
Шемякина М.С. Генезис инструментов налогового администрирования по «обелению экономики»	71
Англоязычные метаданные	87

Contents

Ivanov M.O. Foreign experience in the application of economic mechanisms for regulating environmental externalities	1
Chernyshenko I.G. Legal aspects of tax payments by a third party	18
Tikhonova A.V. Architectonics of individual taxation system	27
Garibov A.G. Development of tax incentives for non-profit organizations	54
Shemyakina M.S. Genesis of tax administration tools for "whitewashing the economy"	71
Metadata in english	87

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Иванов М.О. — Зарубежный опыт применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43849 EDN: VTPVBU
URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43849

Зарубежный опыт применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий

Иванов Максим Олегович

ORCID: 0000-0003-2389-5524

научный сотрудник, НИФИ Минфина России

125375, Россия, г. Москва, пер. Настасьинский, 3 стр 2

✉ maximiv@list.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение природопользования"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.43849

EDN:

VTPVBU

Дата направления статьи в редакцию:

21-08-2023

Дата публикации:

18-10-2023

Аннотация: В современных глобальных условиях особую актуальность приобретает решение вопросов, касающихся платности природопользования. Во многих странах мира одним из основных механизмов противодействия загрязнению окружающей природной среды является экологический налог, который в Российской Федерации имеет форму парафискального платежа, то есть платы за негативное воздействие на окружающую среду. В статье проведен анализ мирового опыта применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий (внешних эффектов), сделаны выводы об особенностях экологического налогообложения за рубежом, выделены классификационные признаки и виды экологических налогов, платежей и сборов, применяемых в зарубежной практике, предложены рекомендации по применению экологических налогов в Российской Федерации. В большинстве развитых стран мира

для регулирования вопросов в экологической политике используют рыночные механизмы, которые способствуют принятию хозяйствующими субъектами решений, направленных на уменьшение вреда окружающей среде с наименьшими экономическими затратами. При этом налоговые инструменты предназначены для оценки зависимости между суммами отчислений предприятий – загрязнителей в бюджеты и степенью вреда, который эти предприятия наносят окружающей природной среде. Основным инструментом регулирования вопросов, связанных с негативным воздействием окружающую среду, является экологический налог. Опыт стран ЕС и ОЭСР показывает, что под экологическими налогами, составляющими значительную часть доходной базы бюджетов этих стран, понимают налоги на опасные для окружающей среды виды хозяйственной деятельности.

Ключевые слова:

экологический налог, налог, экологические экстерналии, классификация экологических налогов, зарубежный опыт, окружающая среда, вред окружающей среде, экономические затраты, налогообложение, рыночный механизм

Введение

Налоговые механизмы уменьшения вреда окружающей среде: теоретические подходы. Стоит отметить, что Правительства большинства развитых стран мира предпочитают регулировать указанные экологические вопросы в первую очередь с помощью рыночных механизмов, которые, в свою очередь, подталкивают представителей бизнеса направлять свою деятельность и производство на обеспечение экологической безопасности и сокращение углеродного следа выпускаемой продукции при попытке минимизировать затраты.

Методы

В данном исследовании рассматриваются релевантные международные практики и механизмы регулирования экологических экстерналий на основе соответствующей научной литературы, а также законодательств ряда иностранных государств с целью выявления общемировых тенденций развития ESG-регулирования и определения правовых и практических аспектов, пригодных для имплементации на территории Российской Федерации (РФ).

Результаты

В ряде исследований подобных рыночных механизмов отечественные и зарубежные авторы, например, такие, как Helm D. и Pearce D. [\[1\]](#), Opshoor J.B. и Vos H. [\[2\]](#), Р. Новиков и А. Быстрова [\[3\]](#), В. Седов [\[4\]](#), А. Голуб [\[5\]](#), К. Гофман [\[6\]](#) и др. – подчеркивают важность налогового регулирования для решения поставленных задач экономико-экологической государственной политики. При этом инструменты налогового регулирования, скорее используются государствами для выявления лишь зависимости между отчислениями «компаний-загрязнителей» и экологическим вредом, который приносят подобные корпорации.

Основным инструментом регулирования вопросов, связанных с негативным воздействием на окружающую среду, выступает так называемый «экологический налог». Так, опыт стран международных экономических союзов – ЕС и ОЭСР – показывает, что

юридическая практика преимущественно рассматривает подобные налоги как одни из основных доходов бюджета в виде платежей от предприятий, занимающихся опасными для окружающей среды видами деятельности [7].

Подчеркивая важность роли государственного регулирования вопроса платности природопользования, уместно отметить подходы А. Пигу и Р. Коуза к так называемым экологическим экстерналиям – экономическим механизмам регулирования внешних эффектов и негативных экологических последствий экономической деятельности хозяйствующих субъектов. По мнению А. Пигу [8], наличие таких эффектов является достаточным основанием для вмешательства государства в хозяйственную деятельность загрязнителя. При этом, согласно авторским расчетам, налоговые отчисления должны рассчитываться на единицу загрязняющего вещества и соответствовать ей, составляя сумму предельных общественных издержек [9]. А. Пигу предположил, что сторона, причиняющая вред, и сторона, страдающая от него, не способны к взаимной выгоде договориться между собой. В результате А. Пигу делает вывод о необходимости обязательного вмешательства государства в решение проблем экологических экстерналий.

С другой стороны, ключевые выводы исследования Р. Коуза [10] сформировали ряд гипотез о малой важности государственного вмешательства при налоговом регулировании экологического аспекта в случае минимальных издержек, так как, по мнению автора, предприниматели вполне способны самостоятельно нивелировать возникающие проблемы под действием внешних эффектов.

Исследователями отмечаются трудности полноценной реализации как теории А. Пигу (Громов В.В. [11], Кузьмицкая Т.В. [12], Baumol W. и Oates W. [13]), так и идеи Р. Коуза (Галенович А.Ю. [14]). Несмотря на наличие ряда недостатков, теоретический подход А. Пигу является более распространенным на практике инструментом решения вопросов в сфере экологии, используя в качестве механизма перераспределения бюджетных средств систему государственного бюджетирования. В то же время, идеи Р. Коуза были реализованы во многих программах по контролю выбросов в атмосферу и акватории, что частично сформировало общие подходы к организации системы торговли экологическими квотами [13-16].

Эволюция применения экологических экстерналий. Проведенный анализ зарубежного опыта применения экологических экстерналий выявил, что особое положение в нем занимают налоги и соответствующие пункты законодательства, направленные на защиту окружающей среды, которые отнесены в документах Европейского союза (ЕС) к категории так называемых «экологических налогов». По определению Европейского экологического агентства (European Environmental Agency), данный вид налоговых поступлений можно описать как «платежи в сторону государства, базой взимания которых служит особое негативное воздействие на природу» [14].

Нужно сказать, что экологические налоги в той или иной форме существуют во всех странах. Так, например, их имплементация в форме взносов за оказание негативного влияния на окружающую среду (НВОС) в странах Европы и Америки началась еще в 70-х годах XX века, а необходимость применения таких законодательных мер на официальном уровне впервые была обоснована в первой Программе действий ЕС по охране окружающей среды в 1973 году, что связывало ее с принципом «загрязнитель платит» («polluter pays»). В Рекомендации ЕС от 3 марта 1975 года основной целью взимания

платежей за загрязнение уже было определено создание расширенного набора стимулов для природопользователей с целью принятия ими экономически выгодных и в то же время достаточных мер для уменьшения выбросов в окружающую среду. Однако при несоблюдении предписаний природопользователь обязан компенсировать расходы государственных органов на восстановление испорченных экологических условий.

Стоит отметить, что внимание и активное исследование данного вопроса возникли еще во второй половине 80-х годов XX века вследствие активного масштабного перехода к экономической парадигме государственного управления охраной окружающей среды. Таким образом, курс на налоговое регулирование был взят в качестве одного из ключевых методов в начале 90-х гг. XX века. Концептуальной основой такого подхода послужила идея: развитие и пропаганда охраны окружающей среды должны поддерживаться одновременным снижением налоговой нагрузки на доходы, что потенциально должно позволить повысить конкурентоспособность национального производства, а также деятельность по снижению негативного воздействия на окружающую среду (НВОС).

В скандинавском регионе Европы экологические налоги начали применяться в 80-е годы XX века – при условии, что их роль в объеме налоговых поступлениях возросла к середине 90-х годов преимущественно за счет расширения состава ЕС.

В Центральной Европе пик разработки природоохранного законодательства пришелся на 1990-е и начало 2000-х годов – в это время разрабатывались и принимались ключевые законы по сохранению атмосферы.

При этом в странах ОЭСР экологическое законодательство, или так называемая «Зеленая налоговая реформа», начало развиваться в 1995-1996 годах [\[17\]](#). Так, в большинстве стран указанных союзов экологические налоги и законодательство сейчас оказывают значительный эффект на сохранность природы.

Зарубежные экологические налоги. В странах-членах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) был имплементирован ряд налоговых мер, направленных на сохранение окружающей среды, а именно: установлены налоги на использование природных ресурсов, на создание отходов, на шум, на загрязнение акваторий, на выработку углекислого газа, серы и других экологически опасных веществ. При этом на территории Евросоюза наибольшее распространение получили именно транспортный и энергетический типы налоговых отчислений, поскольку так или иначе данные виды плат обязательны практически во всех странах-членах объединения. Стоит также отметить, что транспортные и энергетические налоги являются фискальными, то есть предназначены для пополнения бюджета государств, – учитывая, что ими оказывается положительный эффект в том числе на сохранность природы [\[18\]](#).

Анализ зарубежного опыта решения вопросов охраны окружающей среды выявил, что если в Европе отдается предпочтение преимущественно налоговому регулированию экологических экстерналий, то в США не введены полноценные меры, сдерживающие сбросы экологически опасных веществ. Тем не менее на уровне федерального центра все же выдаются разрешения на природопользование, злоупотребления которыми наказываются штрафами, в то время как а на уровне штатов подобные разрешения продаются, что приближает подобное взаимодействие к методам налогового регулирования [\[19\]](#). Однако, в данном случае предприятия платят не соразмерно сбрасываемым объемам, а в рамках некой приобретенной квоты с учетом рыночной цены сбрасываемых веществ. Минимальный порядок цен на подобные квоты определяется

специализированными природоохранными органами при условии, что данное право на сброс веществ можно перепродавать с учетом настроений рынка.

В Канаде используются административные сборы за получение разрешений на эмиссии, плата за пользование ресурсами [\[20\]](#).

В странах Азии регулирование охраны окружающей среды осуществляется посредством неналоговых платежей (Китай, Япония). Вместе с тем в последние годы в Китае и Японии ведется активная работа по оформлению и внедрению решений в рамках «зеленого» налогового законодательства [\[21\]](#) и иных инструментов, которые применяются правительствами других стран и эффективность которых подтверждена международными организациями.

Классификация экологических налогов. Согласно целям внедрения экологического регулирования налогов, сборов и платежей, применяемого за рубежом, можно классифицировать данные платежи следующим образом:

- предупреждающие и сдерживающие изменение климата;
- стимулирующие;
- фискальные;
- возмещающие экологические издержки.

Так, например, предупреждающие и сдерживающие изменение климата налоговые сборы были, в частности, введены в Великобритании. Местное Правительство определило цель подобных сборов в предупреждении изменения климата и уменьшении образования парниковых газов. При этом, применительно к энергоемким отраслевым производствам, налоги могут быть снижены при выполнении ряда определенных обязательств по минимизации энергозатрат за десятилетний период и при условии пересмотра экологических стандартов каждые два года. Подобные обязательства уже приняло большинство капиталоемких и энергоемких производств в алюминиевой, химической, бумажной и других секторах экономики Соединенного Королевства [\[22\]](#).

Подобие же стимулирующих налогов было введено в Великобритании в 1996 году в виде отчислений за захоронение вредных отходов для стимулирования предпринимателей в области утилизации отходов. Таким образом, объектом налогообложения выступают сами отходы, утилизируемые на официально зарегистрированных полигонах. При этом британским Правительством были также предусмотрены соответствующие налоговые вычеты в случаях, если компания, использующая полигоны, вкладывает средства в проекты сохранения окружающей среды. В то же время в 2002 г. в этой стране был введен и агрегированный налог с целью снижения потребления песка, гравия и щебня. Вследствие увеличения цены добыча, транспортировка и использование указанного сырья существенно негативно сказывается на состоянии окружающей среды [\[22\]](#). Также, чтобы подтолкнуть предприятия к переработке и повторному использованию отходов, в Англии и Северной Ирландии были установлены специальные платежи за использование мусорных полигонов для захоронения промышленных отходов [\[23\]](#), которые выплачиваются предприятиями, имеющими собственные полигоны, или использующими полигоны иных хозяйствующих субъектов. Собранные средства зачисляются в специальный фонд поддержки операторов полигонов, которые используют технологии и современные практики по управлению отходами. В случае размещения отходов на

неорганизованных полигонах за нарушение экологического законодательства предприятия обязаны оплатить не только штраф, но и налог на размещение отходов по установленным ставкам. В случае направления размещенных на полигоне на последующую переработку или повторное использование отходов хозяйствующим субъектам могут вернуть полную сумму уплаченного налога.

Стимулирующие налоги установлены не только в Великобритании, но также и в Дании, Германии, Бразилии и других странах.

В Дании водный налог призван стимулировать предприятия к использованию более строгих стандартов к сбросу сточных вод и к экономии воды в процессе хозяйственной деятельности, а для муниципальных очистных сооружений и промышленности на базе наилучших доступных технологий (НДТ) установлены стандарты сброса [\[24\]](#). Размеры платежей для крупных предприятий определяются по данным мониторинга сбросов сточных вод, осуществляемого самим предприятием, данные которого контролируются местными экологическими службами. Такие платежи за сбросы сточных вод в Дании позволяют в целом стимулировать природоохранные мероприятия.

В 1976 году в Германии был введен налог на сточные воды при сбросах вредных веществ промышленными предприятиями и очистными сооружениями. Данный налог относится к стимулирующим экологическим платежам и его можно охарактеризовать как штрафные санкции с определенной системой скидок при сбросах в пределах установленных нормативов, с учетом применения наилучших доступных технологий (НДТ), проведения природоохранных мероприятий. Сборы за получение разрешений на сбросы в водные объекты оплачиваются операторами установок, для осуществления деятельности которых требуется получение разрешений на эмиссии. Налоговой базой является «единица ущерба» (damage unit). Под платежи попадают выбросы от промышленных предприятий и муниципальных очистных сооружений. Сборы за забор воды официально отсутствуют на федеральном уровне в Германии, однако большинство земель ввели их за забор воды из поверхностных водных объектов и (или) грунтовых вод (например, земли Баден-Вюртемберг, Бремен, Гамбург, Нижняя Саксония, Мекленбург-Передняя Померания, Саксония) или только из подземных вод (например, Берлин, Шлезвиг-Гольштейн). Основанием сбора является фактический объем забранной за год воды, величина ставки определяется в зависимости фактического объема забора воды и типа вод (поверхностные или грунтовые) и цели забора, например, для целей обеспечения водой населения (публичное, промышленное или специальное обеспечение водой), для целей промышленного обеспечения холодной водой, для специальных целей промышленности, для специальных целей и пр.

Управление водными ресурсами в Бразилии производится по бассейновому принципу, и плата за водозабор устанавливается местными комитетами водных бассейнов [\[25\]](#). Субъектами водных платежей являются предприятия водоснабжения, производственный сектор, производители гидроэлектроэнергии и сельское хозяйство. Целью платы за воду является стимулирование рационального использования водного ресурса, а также финансирование проектов и внедрение технологий, способствующих эффективному водопользованию и водозабору на природных объектах.

В странах ЕС, Бразилии экологические налоги и платежи в основном нацелены на стимулирование к снижению НВОС, предусматриваются льготы и специальные разрешения для плательщиков, что можно расценивать как стимулирование позитивной мотивации предприятий. В Великобритании предусмотрены налоговые вычеты, если компания, эксплуатирующая полигоны, вкладывает средства в проекты рекультивации. В

Швеции плательщикам, реализующим мероприятия по снижению содержания серы в топливе, может быть предусмотрена схема возврата платежей за выбросы, а в Нидерландах выплачиваются субсидии для «водоемких» производств (например, целлюлозно-бумажная промышленность), направляемые на внедрение НДТ. Если деятельность предприятий в Германии ориентирована на внедрение НДТ, то они освобождаются от платы за сброс на срок до трех лет, также предусмотрены скидки при сбросах в пределах установленных нормативов, с учетом применения НДТ.

Таким образом, в большинстве стран (Великобритания, Швеция, Дания, Нидерланды, Германия, Франция, США, Бразилия, Казахстан, Китай) налоги и сборы выполняют стимулирующую функцию, а в Канаде и Японии экологические сборы выполняют также и фискальную функцию.

Примеры выполнения фискальной функции экологическими платежами можно найти и в Канаде. Так, федеральные налоги поступают в государственный бюджет, а платежи, введенные административно-территориальными органами, направляются на цели, определенные провинциями и муниципалитетами – пополнение бюджета провинции или экологического фонда для осуществления природоохранных мероприятий. В большинстве рассмотренных нами стран экологические налоги и платежи формируются на государственном уровне, при этом меры по защите окружающей среды представлены местными налогами в налоговой системе Германии, США, Канады.

К налогам и сборам, предназначенным для возмещения экологических издержек, можно отнести платежи за загрязнение окружающей среды в Великобритании, Швеции, Франции, Дании, Норвегии, Нидерландах.

В Великобритании водопользование (водозабор) осуществляется на основе лицензий, которые выдаются Агентством по охране окружающей среды, и сборов, размер которых определяется для каждого водного бассейна. При расчете ставок сборов учитываются такие параметры, как планируемые объемы забора воды, вид источника питания водного объекта, сезонность и интенсивность восполнения водного объекта. Платежи за сброс сточных вод поступают в национальный бюджет, а часть средств поступает в негосударственный Водный Фонд, деятельность которого направлена на финансирование проектов, ориентированных на защиту подземных вод [\[26\]](#).

С 1991 года в Швеции введены платежи за выбросы двуокиси серы с целью минимизации выбросов серы в атмосферу при использовании топлива в двигателях внутреннего сгорания [\[27\]](#). Размер платежа определяется в зависимости от удельного веса серы в топливе. Платежи за выбросы загрязняющих веществ в Швеции были введены в 1992 году специальным законом, который признавал плательщиками все стационарные энергетические установки. Расчет платы не был связан с размером предполагаемого ущерба окружающей среде, размер платежа определялся с учетом объема инвестиций, необходимых для развития энергетического сектора экономики. В Швеции плательщик имеет право выбрать вариант расчета платежа исходя из фактического или расчетного объема выбросов загрязняющих веществ. В случае превышения расчетных значений над фактическим объемом выбросов, предпочтительным для плательщиков является вариант прямых измерений.

Во Франции принцип «загрязнитель платит» используется с 1985 г. после введения платежей за выброс оксида серы. Платежи взимаются также за окислы азота, выбросы паров соляной кислоты и летучие органические соединения. Базой платежа является измеренное или декларированное количество загрязняющего вещества.

Отличительной особенностью платежей в Дании является то, что плата взимается только за «органику» и «питательные вещества», т.е. за биохимическое потребление кислорода, азот и фосфор. К экологическим налогам Норвегии относятся все налоги, база взимания которых оказывает специфическое НВОС [28]. Так, налоги за загрязнение окружающей среды включают платежи за выбросы определенных загрязняющих веществ в атмосферный воздух (оксиды азота, серы), платежи за управление отходами и использование в производстве опасных химических соединений и веществ, которые могут оказать НВОС. При этом налоги за выбросы диоксида углерода не включены в данную категорию экологических платежей, так как согласно международной практике налогообложения являются инструментом, стимулирующим повышение энергетической эффективности производства. В обоих странах доходы, полученные от уплаты экологических налогов, направляются на финансирование мер по эффективному использованию природных ресурсов, на проведение мероприятий по энергосбережению.

В 1970-х годах в Нидерландах были введены государственные сборы за сброс сточных вод в региональные акватории [29]. Эти налоги потенциально необходимы для обеспечения затрат государства на мероприятия по восстановлению водных объектов и поддержанию их состояния. Исходя из правоприменительной практики, платеж рассчитывается и взимается с учетом масштаба загрязнения и доли содержания химически и биологически вредных веществ. При этом, базовую величину для расчета платежей составляет так называемая «единица загрязнения» (pollution unit). Платеж применяется к биохимическому потреблению кислорода, тяжелым металлам, хлоридам, сульфатам и фосфатам. В Нидерландах ставки налога с нефтепродуктов, угля и газа, произведенных в стране или импортированных для использования в качестве топлива, зависят от степени загрязнения атмосферы при сжигании этих источников энергии.

Виды платы за негативное воздействие на окружающую среду, их классификация.

В Российской Федерации плата за негативное воздействие на окружающую среду взимается за выбросы в атмосферный воздух, сброс в водные объекты и размещение отходов. В связи с этим интерес представляет углубленный анализ экологических платежей, аналогичных российской плате за НВОС.

Объектами обложения платой за НВОС за рубежом являются выбросы и сбросы, ресурсы, товары (продукты) или действия, приводящие к НВОС. Объектами, за загрязнение которых установлены налоги и платежи, являются: атмосфера (Швеция, Дания, Нидерланды, Франция, Япония), водные объекты (Великобритания, Нидерланды, Германия, Япония), размещение отходов (Великобритания, США). Платежи за загрязнение водоемов на территории Японии существуют в виде штрафов. Их величина зависит от степени загрязнения, которая сравнивается с региональными экологическими стандартами [30]. В Великобритании взимается налог за размещение отходов на полигоне, в различных штатах США практикуется установление налогов только за размещение опасных отходов.

В отличие от практик других стран, экологическим налогом в Великобритании облагаются действия, которые приводят к выбросам или сбросам загрязняющих веществ, а не сами указанные действия как таковые, поэтому ставки платы установлены за нормативные сбросы и выбросы. Так, в ряде стран Европы и Америки, например, в Швеции, Дании, Норвегии и Бразилии – налоговые отчисления за загрязнение природы связаны с деятельностью предприятий, которые оказывают НВОС. В то же время в Германии, Канаде и Бразилии можно выделить сборы и платежи за использование природных ресурсов (за забор воды, пользование водными ресурсами).

Подытоживая описанные классификации в зависимости от источников НВОС, можно выделить: энергетические, транспортные платежи, платежи за загрязнение окружающей среды, размещение отходов, загрязнение шумом:

- к энергетическим относятся налоги, которые представляют собой платежи за использование ряда видов топлива и позволяют оказывать воздействие на выработку углекислого газа, оксидов азота и серы в атмосферу (США), а также налоги на использование нефтепродуктов, угля и газа, произведенных в стране или импортированных для использования в качестве топлива (Нидерланды);
- к транспортным платежам – налоги, устанавливаемые в США и Японии. В США транспортные налоги рассчитываются, исходя из типа двигателя транспортного средства, в то время как в Японии данный тип платежей взимается, скорее, исходя из объема выхлопа и технических характеристик транспорта; налог на вес автомобиля, для чего была разработана специальная развесовка автомобилей, которая определяет категорию автомобиля при регистрации, а также специальный налог на утилизацию при покупке и постановке автомобиля на учет;
- налоговые и неналоговые платежи за загрязнение окружающей среды действуют в странах ЕС, Китае и Казахстане, за пользование природными ресурсами – в Германии, Бразилии;
- в Китае и Японии введен налог за загрязнение шумом.

В зависимости от направления расходования средств, полученных от плательщиков, налоги, платежи и сборы за НВОС можно классифицировать следующим образом:

- снижение НВОС (Великобритания, Швеция, Дания, Норвегия, Нидерланды, Германия, США, Бразилия). Они направлены на реализацию мероприятий по охране окружающей среды, обеспечивающих надлежащее качество воздуха, воды и почвы, для достижения целей, определенных законодательством. По характеру последствий выделяются налоги, платежи, сборы: за загрязнение окружающей среды (страны ЕС, Канада, США, Бразилия, Китай, Казахстан); истощение природных ресурсов (Германия, Бразилия); уничтожение, порча природных объектов (США, Япония); нарушение экологического равновесия в природной среде (Великобритания, Нидерланды). Данные налоги приводят к уменьшению сбросов и выбросов загрязняющих веществ, массы отходов, увеличению вторичного использования отходов производства, снижению отходов, их утилизации, рекультивацию свалок, применению современных технологий в производстве, обеспечивающих охрану окружающей среды. В США, Нидерландах и Японии обложению подлежат товары (продукты). Так, например, в Нью-Йорке существует налог для компаний – производителей емкостей для жидкостей, не подлежащих переработке и вторичному использованию (консервных банок и другой тары, утилизируемой сразу после использования продукции); в Нидерландах же налог взимается за добычу и использование нефтепродуктов, угля и газа в рамках страны, а также за ее пределами в рамках импорта. В Японии налог взимается в том числе за дизельное и авиационное топливо, электроэнергию, произведенные на территории страны, а для опасных производств применяются специальные налоговые надбавки. В США это также могут быть налоги на некоторые виды топлива, что дает возможность контролировать выработку углекислого газа, оксидов азота и серы в атмосферу;
- инвестиционные (Нидерланды, Германия). К ним относятся платежи за сброс для муниципальных очистных сооружений в Нидерландах, Германии, которые носят возвратный характер: они инвестируются в основное производство.

- исследовательские (Франция). Платежи во Франции направляются на их администрирование, научные исследования, выполняемые государственными институтами, мониторинг состояния окружающей среды, поддержку компаний, работающих в природоохранной сфере;
- социальные (Япония). Система денежной компенсации за ущерб здоровью пострадавшим от загрязнения Японии имеет социальное направление расходования;
- решение вопросов конкретного характера, например, налог на очистку нефтяных пятен на водоемах в США;
- создание негативной мотивации к деятельности, оказывающей НВОС. К таким платежам, в частности, относятся торговля квотами, специальными разрешениями и штрафы, используемые в США, Канаде и Японии. В современных условиях наиболее распространены в США продаваемые разрешения и штрафы за несоблюдение их условий. При этом нарушения делятся на случайные (халатные) и сознательные. Так, в соответствии с «Актом о чистой воде» в США халатное нарушение условий разрешения, то есть нарушение, допущенное по небрежности, влечет за собой штраф, тюремное заключение или обе меры наказания одновременно. В провинциях Канады получение разрешений на эмиссии, зависящие от токсичности вещества, осуществляется путем уплаты административных сборов;
- административные – это сборы за предоставление государственных услуг, оказываемых органами в области охраны окружающей среды, с целью осуществления экологического регулирования, проверок предприятий и т.д. В Великобритании предприятия вносят фиксированную плату за получение общих и специфичных к промышленным отраслям разрешений в случае регулирования их деятельности экологическим законодательством. Ставки платы разрешений зависят от рейтинга предприятий, который рассчитывается на основе следующих показателей: технологической сложности осуществляемой деятельности, объемов выбросов, сбросов загрязняющих веществ и размещения отходов, месторасположения производственного объекта и рейтинга соблюдения законодательных требований. При улучшении экологических показателей деятельности предприятий им могут повысить рейтинг, а следовательно, снизить ставки платежей за НВОС в рамках выданных ранее разрешений. В Норвегии установлены специальные платежи за административные услуги, предоставляемые уполномоченными органами в области охраны окружающей среды. В Германии сборы за предоставление государственных услуг взимаются для оплаты услуги государственных органов, которые могут быть индивидуально определены для предприятий, обязанных платить пошлины. Примерами таких сборов как раз являются административные сборы за выдачу разрешений. В США для получения разрешения на эмиссии предусмотрена плата за предоставление государственных услуг, осуществляемая по ставкам, устанавливаемым штатами за каждую тонну выбросов (сбросов) загрязняющих веществ;
- подходы к определению ставок налогообложения по управлению экстерналиями. Следует отметить отсутствие единства подходов. Ставки платы за выбросы загрязняющих веществ в атмосферу в Норвегии применяются по двум загрязняющим веществам (оксиды азота и серы), в Канаде и США данные выплаты осуществляются путем получения разрешения на выбросы и сбросы установленного объема веществ. В Великобритании и Бразилии такая практика налогообложения выбросов и сбросов загрязняющих веществ не применяется. В Великобритании существуют две

фиксированные ставки (сниженная за инертные отходы и стандартная), которые применяются к отходам любого класса опасности. В США налоги устанавливаются только на размещение опасных отходов. В ЕС плата используется только при окончательном захоронении отходов на полигонах. В странах ОЭСР и Бразилии целью налоговых платежей является осуществление природоохранных мероприятий: финансирование проектов по эффективности использования природных ресурсов (Норвегия); научные исследования и разработки, финансирование мер по улучшению качества воды, эксплуатация очистных сооружений, поддержка научных исследований и разработок в целях предотвращения образования и переработки опасных отходов, борьбы с ущербом и загрязнением (Германия); проекты и образовательные программы по управлению речными бассейнами и инвестирование внедрения технологий по утилизации сточных вод (Бразилия).

Подводя итог данному обширному анализу зарубежного опыта применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий, схематично обобщим классификационные признаки и виды экологических налогов, платежей и сборов (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация экологических налогов, сборов и платежей за рубежом

Критерий	Характеристика	Страны
Цель введения	Возмещение экологических издержек	Великобритания, Швеция, Дания, Нидерланды, Германия, Франция, США, Бразилия, Китай
	Предупреждения изменения климата	
	Стимулирующая функция	
	Фискальная функция	
Распределение дохода от налога	Устранение последствий НВОС	Великобритания, Швеция, Дания, Нидерланды, Германия, Франция, США, Бразилия, Китай
	Инвестиции	Нидерланды, Германия, Франция
	Исследовательская деятельность	Франция
Объект налогообложения	Выбросы и сбросы	Швеция, Дания, Нидерланды, Германия, Франция, США, Канада, Япония
	Действия, приводящие к НВОС	Великобритания, Швеция, Дания, Норвегия, Бразилия

Источник: составлено автором

Обсуждение

Таким образом, исследование зарубежного опыта применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий выявило, что в системе

налоговых и неналоговых платежей анализируемых стран присутствуют налоги, платежи за загрязнение окружающей среды (за выброс загрязняющих веществ в атмосферу, за сброс в водные объекты, за размещение отходов, за получение разрешений на эмиссии). Платежи за сбросы и выбросы, используемые ресурсы загрязняющих веществ применяются как в странах ЕС, так и в Великобритании, США, Канаде, Японии, Бразилии. Следует отметить, что во всех анализируемых странах объектом причинения вреда являются окружающая среда, природный объект, а в Японии объектом могут быть здоровье человека, имущество физических и юридических лиц.

Экологические проблемы в большинстве стран побуждают осуществлять стимулирование отдельных отраслей экономики, хозяйствующих субъектов к переходу на НДТ путем создания налоговых режимов, направленных на природоохранные мероприятия. Экологические платежи и налоги способствуют модернизации производства, развитию конкурентоспособности, снижению энергоемких производств, развитию соответствующих НИОКР.

Так, в рамках борьбы с НВОС и регулирования экологической ситуации на территории Российской Федерации, в частности, имеет смысл заимствование следующих международных практик с учетом региональной правовой и экономической специфик:

- введение стимулирующих платежей за НВОС;
- установление выбросов, сбросов и действий, приводящих к НВОС, в качестве объектов налогообложения;
- установление требований и нормативов к выбросам, сбросам и размещению отходов;
- направлением потенциально получаемых средств на реализацию природоохранных мероприятий, инвестиционную деятельность и исследовательские нужды;
- установление льгот и специальных разрешений для предприятий, внедряющих современные технологии в производство для охраны окружающей среды.

Анализ зарубежной практики применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий позволил выявить то обстоятельство, что конечной целью установления и администрирования платежей за выбросы и сбросы за рубежом является снижение выбросов (сбросов) загрязняющих средств и улучшение состояния окружающей среды, а также пополнение бюджетов или различных фондов, деятельность которых направлена на снижение НВОС. При этом внедрение экологических налогов в странах ЕС сопровождается снижением налогов на труд и капитал. Как показывает опыт зарубежных стран, система экологических платежей выполняет основную функцию стимулирования хозяйствующих субъектов к уменьшению НВОС, использованию наилучших доступных технологий, разработке программ и проектов, направленных на реализацию природоохранных мероприятий. На практике большинство зарубежных стран в той или иной степени используют экологические налоги в своей природоохранной деятельности, и этот опыт был бы полезным при разработке системы экологического налогообложения в России.

Библиография

1. Helm D., Pearce D. Assessment: Economic Policy towards the Environment // Oxford Review of Economic Policy. 1990. №. 1. pp. 1-16.
2. Opshoor J.B., & Vos H. Economic Instruments for Environmental Protection. Paris, France: OECD, 1989.

3. Новиков Р., Быстрова А. Экологическое регулирование в странах Западной Европы. М.: ИМЭМО, 1991.
4. Седов В.В. Основы экономической теории. Вопросы эколого-устойчивого развития экономики / Челябинск: Челябинский государственный университет, 2005.
5. Голуб А. Рыночные методы управления окружающей средой. М.: ГУ ВШЭ, 2002.
6. Голуб А., Гофман К. Экономические механизмы управления глобальными природными процессами // Экономика и математические методы. 1992. Т. 28. С. 687-694.
7. Tan Z., Wu Y., Gu Y., Liu T., Wang W., Liu X. An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries // Journal of Cleaner Production. 2022. No. 1. Vol. 330. P. 129688.
8. Pigou A.C. The Economics of Welfare. London, United Kingdom: Palgrave Macmillan London, 1920.
9. Малинина Т.А., Громов В.В. Перспективы экологизации налоговой системы Российской Федерации. М.: Дело, 2015.
10. Коуз Р. Фирма, рынок и право: сборник статей. М.: Новое издательство, 2007.
11. Громов В.В. Экологические налоги: классическое и современное понимание сущности // Экономика, статистика, информатика. 2014. № 4. С. 41-45.
12. Кузьмицкая Т.В., Сергиевич Т.В. Налоговые инструменты стимулирования экологического поведения населения в Республике Беларусь // Туризм и гостеприимство. 2019. № 1. С. 3-11.
13. Baumol W.J., Oates W.E. The use of standards and prices for environment protection // The Swedish Journal of Economics. 1971. No. 1. Vol. 73. pp. 42-54.
14. Delgado F.J., Freire-González J., Presno M.J. Environmental taxation in the European Union: Are there common trends? // Economic Analysis and Policy. 2022. Vol. 73. pp. 670-682.
15. Montgomery W.D. Markets in Licenses and Efficient Pollution Control Programs // Journal of Economic Theory. 1972. No. 5. pp. 395-418.
16. Jung H., Song C-K. Effects of emission trading scheme (ETS) on change rate of carbon emission // Scientific Reports. 2023. Vol. 13. pp. 1-13.
17. Айеша А., Шахид Р. Зеленая революция: обзор // Международный журнал достижений в области научных исследований, 2017, № 3. С. 129-137.
18. Уразгалиева М.А. Опыт зарубежных стран в экологизации налоговых систем и проблемы распределения и использования экологических платежей // Вестник МИЭП. 2014. № 3. С. 7-16.
19. Юмаев М.М. Особенности зарубежной налоговой политики в связи с развитием зеленых технологий // Налоги и налогообложение. 2022. № 4. С. 77-99.
20. Yamazaki A. Environmental taxes and productivity: Lessons from Canadian manufacturing // Journal of Public Economics. 2022. Vol. 205. pp. 1-61.
21. Трофимов А.А. Налогообложение загрязнения окружающей среды в Китае // Правоведение. 2018. № 4. С. 751-763.
22. Чернявская Н.В., Клейман А.В. Экологические налоги в зарубежных странах: вопросы применения // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 8. С. 41.
23. Quinn M., Feeney O. Domestic waste management in Ireland – the journey towards financialization // QMS Research Paper. 2022. pp. 1-17.
24. Pizzol M., Molinos-Senante M., Thodsen H., Andersen M.S. Implications of Denmark's

- water price reform for riverine and coastal surface water quality // Florida Tax Review. 2023. Vol. 23. pp. 808-824.
25. Fendrich A.N., Barretto A., Sparovek G., Gianetti G.W., Ferreira J.L. Carlos F.M., Appy B., Carlos M.G., Leitão S. Taxation aiming environmental protection: The case of Brazilian Rural Land Tax // Land Use Policy. 2022. Vol. 119. pp. 106-164.
26. Holmberg R. How are the Swedish taxes on energy and carbon dioxide related to energy efficiency? // Odyssee-Mure. 2021. pp. 1-3.
27. Depren Ö., Kartal M.T., Ayhan F., Depren S.K. Heterogeneous impact of environmental taxes on environmental quality: Tax domain based evidence from the nordic countries by nonparametric quantile approaches // Journal of Environmental Management. 2023. Vol. 329. P. 117-131.
28. Kirikkaleli D. Does environmental tax matter for environmental degradation in the Netherlands? Evidence from novel Fourier-based estimators // Environmental Science and Pollution Research. 2023. № 30. pp. 57481-57489.
29. Тимонина И.Л. Япония на пути к устойчивому развитию: «зеленое финансирование» // Ежегодник Япония. 2021. № 50. С. 61-88.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

[9:39] Корунова Валерия Олеговна

Цель исследования заключается в изучении зарубежного опыта применения экономических механизмов регулирования внешних эффектов и негативных экологических последствий экономической деятельности хозяйствующих субъектов.

Актуальность темы статьи выражается в том, что вопросы охраны окружающей среды являются одними из приоритетных для нашего государства. В статье рассматривается один из способов решения экологических проблем, а именно экологизация налоговых систем стран мира. В начале статьи дается краткий экскурс в рассматриваемую тему, далее в работе значительную часть занимает рассмотрение особенностей экологического налогообложения в европейских странах (Великобритания, Швеция, Дания, Нидерланды, Германия, Франция), Канаде, США, Бразилии, Китае и Японии. Большинство упоминаемых стран являются сторонниками позитивной мотивации предприятий и используют механизмы стимулирования к снижению негативного воздействия на окружающую среду посредством предоставления льгот и специальных разрешений для целей внедрения современных технологий в производство, обеспечивающих охрану окружающей среды.

Стиль статьи невозможно в полной мере назвать научным, текст статьи хотя и разделен на несколько частей, однако достаточно сложен для восприятия, так как непропорционально распределен на тематические части. В частности, отсутствует разделы «Введение» и «Методология», также в начале текст чрезмерно перегружен выделением. Есть и нарекания к списку использованной литературы, который содержит тридцать источников, однако самая актуальная научная публикация датирована 2019 годом. Считаю целесообразным добавить в обзор научные статьи за последние пару лет.

Выделить научную новизну работы достаточно сложно, поэтому предлагаем в заключении статьи представить возможные положительные и отрицательные последствия реализации в России рассматриваемых в статье мероприятий. Также желательно представить рекомендации по формированию эффективной системы экологического налогообложения в России.

Отметим, что в конце статьи не совсем верно указаны механизмы, которые предлагается перенять у зарубежных коллег. Судя по тексту, это, скорее всего, особенности.

В статье необходимо уделить особое внимание табличному материалу. Предлагаем доработать таблицу 1 и добавить столбец с указанием стран, где применяется та или иная классификация экологических налогов, сборов и платежей. Для этого автору потребуется значительно переработать разделы, предшествующие данной таблице. Желательно также устранить опечатки по тексту и неправильно оформленные ссылки на источники, выровнять текст по ширине.

Работа не в полной мере соответствует требованиям, предъявляемым к научным исследованиям, но написана на актуальную тему, которая получит отклик среди читательской аудитории, поэтому может быть рекомендована к публикации в научном журнале «Налоги и налогообложение» после доработки представленных замечаний.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Исходя из сформированного заголовка заключаем, что статья должна быть посвящена зарубежному опыту применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий. Несмотря на высокую актуальность выбранной темы исследования, содержание её не раскрывает, о чём более подробно написано в пунктах рецензии ниже. Прежде всего, автору следует определиться: предмет исследования – ЭКОНОМИЧЕСКИЕ или НАЛОГОВЫЕ механизмы? Первое значительно шире второго.

Методология исследования базируется на изложении общеизвестных фактов и суждений. Автор абсолютно не строит своё исследование на конкретных числовых данных, которые позволяют оценить практику использования соответствующих экономических механизмов регулирования экологических экстерналий. В каких странах и какие механизмы оказываются наиболее эффективными? По какой причине? Ответы на эти вопросы могут быть предоставлены исключительно при построении исследования на базе конкретных числовых данных.

Актуальность исследования вопросов, связанных с экономическим стимулированием экологического развития государства, не вызывает сомнения, так как данные вопросы находятся в настоящее время не только в фокусе внимания отдельных стран, но и являются предметом межгосударственных соглашений. Более того, в 2015 году были приняты цели в области устойчивого развития, которые страны должны достичь к 2030 году. Представляется, что данный контекст следует обязательно затронуть при рассмотрении предмета исследования, в том числе в контексте особенностей использования тех или иных экономических механизмов.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале отсутствует, хотя с

учётом выбранной темы исследования имеется большое количества крайне слабо изученных зон.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Структура статьи автором выстроена, но автор практически не следует ей, т.к. наименования разделов и содержание не синхронизированы. Например, автор в разделе «методы» говорит о том, что будет рассматриваться в статье (по сути эта часть статьи является кусочком аннотации, отвечающей на вопрос: «о чём статья?»). Раздел «результаты исследования» по сути сводится к изложению общеизвестных фактов, без какой-либо оценки практики использования приводимых налоговых механизмов. Более того, автор по сути и налоговые механизмы рассматривает неполностью, так как говорится исключительно о конкретных целевых налогах. Однако могут быть предусмотрены те или иные налоговые льготы. Этот вопрос очень интересен для изучения с позиции высокого спроса на это у читательской аудитории.

Библиография. Библиографический список состоит из 29 наименований. Ценно, что автор использует не только отечественные научные публикации, но и зарубежные. При этом обращает на себя внимание небольшое количество изданий, вышедших в последние несколько лет. Учитывая специфику выбранной темы исследования, необходимость увеличить количество научных публикаций последних лет, рассматриваемых автором. При наполнении статьи конкретными числовыми данными, автору следует указать их соответствующие источники в списке литературы.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список литературы и сделанные ссылки на источники из него, в тексте не представлено какой-либо научной дискуссии. При доработке статьи и дополнения её материалами, обосновывающими существующие проблемы и аргументирующими набор мероприятий по их устранению, рекомендуется Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного, заключаем о том, что статья требует серьёзной содержательной доработки. В текущей редакции не представляется интереса ни для кого из потенциальной читательской аудитории научных публикаций по затрагиваемой тематике. Учёт замечаний, сформулированных в тексте рецензии, позволит устранить существующую проблему.

Результаты процедуры окончательного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Рецензируемая работа посвящена обобщению зарубежного опыта применения экономических механизмов регулирования экологических экстерналий с акцентом на использование налоговых механизмов уменьшения вреда окружающей среде.

Методология исследования базируется на изучении и обобщении современных научных публикаций по рассматриваемой теме, а также законодательств ряда иностранных государств с целью выявления общемировых тенденций развития регулирования экологических экстерналий и определения практических аспектов, пригодных для имплементации на территории нашей страны.

Актуальность работы авторы связывают с тем, что правительства большинства развитых стран мира предпочитают регулировать указанные экологические вопросы в первую очередь с помощью рыночных механизмов, которые, в свою очередь, подталкивают представителей бизнеса направлять свою деятельность и производство на обеспечение экологической безопасности и сокращение углеродного следа выпускаемой продукции при попытке минимизировать затраты.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента состоит в

обобщении современных представлений о системе экологических платежей, выполняющих функцию стимулирования хозяйствующих субъектов к уменьшению негативного влияния на окружающую среду, использованию наилучших доступных технологий, разработке программ и проектов, направленных на реализацию природоохранных мероприятий.

В тексте статьи выделены следующие разделы: Введение, Методы, Результаты, Эволюция применения экологических экстерналий, Зарубежные экологические налоги, Классификация экологических налогов, Виды платы за негативное воздействие на окружающую среду, их классификация, Обсуждение, Библиография. Заслуживает внимания представленная в публикации авторская классификация экологических налогов, сборов и платежей за рубежом, оформленная в виде таблицы с отражением объекта налогообложения, цели введения таких платежей, распределения поступлений от них и стран, в которых они введены в практику налогообложения.

Библиографический список включает 29 источников – научные публикации на русском и английском языках по рассматриваемой теме, на которые в тексте приведены адресные ссылки, что подтверждает наличие апелляции к оппонентам.

Из резервов улучшения публикации можно отметить следующие. Во-первых, авторам предлагается последний абзац статьи оформить в виде Заключения, озаглавив его соответствующим образом, а также скорректировать название раздела «Результаты», расположенного после введения и изложения использованных методов и в котором представлен краткий обзор литературы, то есть отражены результаты исследований, полученные в уже опубликованных работах – чтобы разграничить результаты своего и предыдущих исследований можно было бы назвать эту часть работы «Обзор научных результатов по теме исследования». Во-вторых, в тексте употребляется сокращение «ESG-регулирования» без его расшифровки.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», отражает результаты проведенной авторами работы, содержит элементы научной новизны и практической значимости, может вызвать интерес у читателей, рекомендуется к опубликованию с учетом высказанных пожеланий.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Чернышенко И.Г. — Правовые аспекты уплаты налога иным лицом // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.68842 EDN: GNQVLM URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=68842

Правовые аспекты уплаты налога иным лицом

Чернышенко Илья Геннадьевич

ORCID: 0000-0003-4066-8446

студент, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

105187., Россия, г. Москва, ул. Щербаковская, 38

✉ cheig@inbox.ru



[Статья из рубрики "Правовое регулирование налоговых отношений"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.68842

EDN:

GNQVLM

Дата направления статьи в редакцию:

29-10-2023

Аннотация: В настоящей статье автором освещены законодательные изменения 2016-го года, связанные с характером исполнения налоговой обязанности. С учетом многих доктринальных позиций приводятся как преимущества, так и правовые проблемы, касающиеся механизма уплаты налога иным лицом. Целью настоящего исследования является оценка необходимости и эффективности допущения законодателем неличного исполнения налоговой обязанности. В заключении автор приходит к выводу о необходимости принятия различных мер, способствующих нивелированию рисков, связанных с неличным исполнением налоговой обязанности. При написании статьи использовались такие методы как: теоретико-прогностический, формально-юридический, системно-структурный и метод правового моделирования. Новизна данной статьи заключается в том, что она предоставляет обширный анализ исследования неличного исполнения налоговой обязанности, обращая внимание на его преимущества и недостатки как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Также аспектом новизны статьи являются предложенные автором меры, направленные на оптимизацию процесса неличного исполнения налоговой обязанности. Основной вывод статьи заключается в том, что до настоящего момента не существует единого правового

средства для возврата ошибочно уплаченных налоговых платежей в случае, когда уплата осуществляется третьим лицом. Автор делает акцент на неотложной необходимости дальнейшей работы законодателя в этом направлении, чтобы усовершенствовать правовой механизм налогообложения в этой части, а также обеспечить защиту интересов налогоплательщиков.

Ключевые слова:

налоговая обязанность, налогообложение, платежный документ, иное лицо, возврат налога, зачет налога, налоговый платеж, правовые средства, взаиморасчет, налоговая реформа

Федеральным законом от N 401-Ф 30.11.2016 законодателем была введена возможность уплаты налоговых платежей иным лицом. До введения в действие данной нормы де-юре и де-факте налоговая обязанность должна была быть исполнена налогоплательщиком лично, обосновывая это тем, что налоговая обязанность должна быть персонифицированной, уплата налогового платежа иным лицом может явиться созданием неких препятствий, выгодных для налогоплательщиков, в процессе уплаты налога и при осуществлении налогового контроля. Ввиду многочисленных обращений налогоплательщиков в центральный аппарат Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС России) по поводу легализации такой возможности законодатель все же решился на привнесение изменений.

Данное законодательное изменение можно оценить с двух сторон: со стороны безусловно положительного эффекта и созданных проблем. Положительный эффект объясняется установлением нового удобного и оптимального способа исполнения налоговой обязанности, нацеленность на увеличение доходной статьи бюджета, а эффект созданных проблем – недостаточная отработанность такого механизма и, по мнению автора настоящей статьи, неблагоразумное и несправедливое (с точки зрения принципов налогообложения и налоговой системы в целом) последствие для лица, уплатившего налог за другое лицо, в виде отказа ему в осуществлении процедуры возврата, что, в конечном счете, явится лишь осложнением такого процесса уплаты.

В настоящее время вопрос уплаты налога иным лицом является в достаточной степени урегулированным налоговым законодательством и подзаконными актами. Данные источники регулируют следующие правоотношения «посреднической» уплаты: какие платежи можно осуществить за третьих лиц, кроме самого налогового платежа, какой субъектный состав должен быть в процессе уплаты на стороне налогоплательщика и лица, уплатившего за него налог (далее – третьего лица), с помощью каких средств обязательно должен быть уплачен налог иным лицом, правила заполнения платежного документа; использование цифрового сервиса «уплата налогов за третьих лиц», случаи (обстоятельства) уплаты налогового платежа за другое лицо, организация учета таких платежей.

Итак, отметим ключевые характеристики процесса уплаты налога иным лицом, исходя из анализа нормативно-правовой базы по данному вопросу:

- 1) иным лицом может быть уплачен любой налог, в том числе такие виды платежей, как штрафы и пени;
- 2) субъектный состав предполагает отсутствие ограничений к лицам, которые могут быть

налогоплательщиком и тем самым третьим лицом – с двух сторон могут быть как организация, так и индивидуальный предприниматель, физическое лицо;

3) в зависимости от того, каким правовым статусом обладает налогоплательщик и третье лицо, будет решен вопрос о форме уплаты: между физическими лицами, физическим лицом и индивидуальным предпринимателем, индивидуальными предпринимателями возможна как уплата наличными денежными средствами, так и безналичными, во всех остальных случаях используется только безналичный порядок уплаты;

4) правила оформления платежных документов при уплате налога иным лицом (при отсутствии желания уплаты с помощью единого налогового платежа) включают в себя: обязательное указание ИНН и КПП предполагаемого налогоплательщика, а также данных о третьем лице, уплачивающим налог; наличие назначения платежа в целях наиболее полной идентификации платежа и минимизации рисков ненадлежащего исполнения или неисполнения налоговой обязанности;

5) случаями (обстоятельствами) уплаты налоговых платежей за другое лицо (на основе разъяснений налогового органа и судебной практики) признаются: ошибочность уплаты ввиду некорректного заполнения платежного документа; уплата налога контрагента в счет исполненного им обязательства; уплата налога займодавца в счет погашения суммы займа; безвозмездная плата.

Стоит отметить, что перечисленные обстоятельства и являются основой для организации налогового учета поступившего другому лицу платежа, необходимость налогового учета очевидна: от выбранного способа налогового учета следуют различные налоговые последствия (возможность признания расходом или доходом, либо внереализационным доходом за налогоплательщиком), либо будет следовать их отсутствие. Отметим, что выбранный способ налогового учета влияет и на правовую природу уплаты налога иным лицом в бухгалтерском учете, а именно: на образование дебиторской или кредиторской задолженности, либо некоего финансового вложения.

Таким образом, для полноценного и правильного осуществления уплаты налога иным лицом необходимо учитывать множество различных процедур, требований и ограничений, которые закреплены и описаны в различных актах, имеющих законодательный и рекомендательный характер.

Перейдем к освещению проблем, связанных с уплатой налога третьими лицами.

1. Неоднозначное толкование и непонимание формулировки «иные лица» в части уплаты налоговых платежей.

Лоншаков К.В. совершенно верно связывает эту проблему с многозначным определением правового статуса третьего лица ^[6]. Например, как быть с той ситуацией, когда незначительные суммы налоговых платежей оплачивал за других граждан сотрудник налогового органа? Насколько это правомерно было с точки зрения исполнения налоговой обязанности иным лицом в отсутствие законодательной информации о том, каким правовым статусом должно обладать такое иное лицо?

В настоящее время никаких ограничений для государственных гражданских служащих, налоговых инспекторов, в части уплаты ими налоговых платежей за иных лиц не установлено. Но не утихают осуждения данного налогового инспектора со стороны его коллег в искусственном повышении показателей работы, что является почвой для появления субъективных обвинений в злоупотреблении налоговым инспектором

полномочиями, уплачивая налоги за третье лицо. Эта резонансная история – очевидное воплощение проблемы отсутствия конкретизации понятия «иного лица» в части исполнения налоговой обязанности.

Отсутствие явного указания в законе, кто может быть отнесен к числу иных лиц, а кто ограничен в уплате налоговых платежей за другое лицо, сможет минимизировать судебные споры, злоупотребления, избежать неоднозначности и обеспечить более эффективную работу системе налогообложения.

2. Проблема разграничения института налогового представительства и уплаты налоговых платежей за третье лицо. С появлением рассматриваемой новеллы фигура третьего лица, уплачивающего налоговые платежи, за другое лицо стала схожа с налоговым представителем.

Позиция Полякова В.А. довольно целесообразна: в связи с появлением возможности вовлечения в процесс уплаты налога третьего лица необходимо пересмотреть институт налогового представительства [\[9\]](#). Ведь с введением новеллы у третьего лица появилась возможность избежать соблюдение того объема формальностей, которые предусмотрено при оформлении полномочий налогового представителя. Таким образом, законодателю в скором времени необходимо переосмыслить существование института налогового представительства, возможно, облегчить процедуру оформления полномочий на примере действия третьих лиц, которые уплачивают налоги за другое лицо, минимизировать иные административные барьеры. Также можно предусмотреть введение новой формы налогового представительства, такого, как предлагает В.А. Поляков – «квазипредставительство».

3. Проблема, которую начнем освещать, была частично упомянута ранее – отсутствие механизма возврата налогового платежа тем лицом, которое уплатило его третьему лицу в налоговом законодательстве.

Такая ситуация является несправедлива, поскольку лицо, которое не должно было уплачивать налог ввиду каких-либо обстоятельств, например, допущенной ошибки в платежном поручении, не может получить возврат уплаченных денег. Следовательно, лицо, которое уплатило налог за другое, по сути не имеет возможности получить обратно свои денежные средства, что, по мнению автора статьи, является очевидным пробелом в налоговом законодательстве.

Рассмотрим всевозможные способы возврата налогового платежа лицом, уплатившим за другое, оценивая их возможность применения в юридической практике.

1. Через взаимодействие с тем, за кого они были уплачены (через взаимодействие с налогоплательщиком). Ситуация, когда налогоплательщик, за которого внесены деньги, обращается в ИФНС с заявлением о возврате переплаты по налогу или об уточнении платежа вполне допустима с точки зрения налогового законодательства, однако, на практике это может стать проблемным в случае, если между налогоплательщиком и лицом, уплатившим за него налоговый платеж, существуют некоторые неблагоприятные отношения. В такой ситуации налогоплательщик может отказаться сотрудничать с тем, кто уплатил налог за него, и не предоставить необходимую информацию для возврата налогового платежа в налоговый орган. Это приведет к тому, что лицо, которое уплатило налог, не сможет в конечном счете получить возврат денег, которые были уплачены за другое лицо.

2. Второй способ пытался обосновать и применить суд первой инстанции по известному

делу № А18-2813/2021 [Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 28.06.2022 N Ф08-4622/2022] по делу N А18-2813/2021. По мнению суда первой инстанции, территориальные (межрегиональные) налоговые инспекции выступают в роли администраторов доходов. Отсюда следует, что налоговый орган не является собственником, т.е. конечным получателем перечисленных Истцом денежных средств. Позиция суда была такова: возврат ошибочно перечисленных в бюджет платежей должно осуществляться через взаимодействие Федерального казначейства с администратором поступлений в бюджет через предоставление администраторам поступлений в бюджет документов о проведенных операциях по учету поступлений в бюджетную систему РФ. С этой позицией не согласились суды вышестоящих инстанций, решение суда первой инстанции было отменено.

3 . Обращение в суд с требованием о возврате ошибочно уплаченного налогового платежа в качестве неосновательного обогащения к налоговому органу или непосредственно к самому налогоплательщику в гражданско-правовом поле. Такой способ несет за собой много рисков:

- неосновательное обогащение – это ситуация, когда одна сторона получает выгоду без законного основания, а другая сторона теряет что-то без законного основания. В контексте ошибочно уплаченного налога, налогоплательщик ошибочно переплатил налог и теряет свои деньги без законного основания. Однако, налоговый орган не получил эту выгоду без законного основания. Налогоплательщик должен был уплатить этот налог, поэтому налоговый орган не может быть считан получившим выгоду без законного основания. Таким образом, ошибочно уплаченный налог не может быть рассматриваться как неосновательное обогащение, так как не выполняются все необходимые признаки неосновательного обогащения.

- перейти в гражданско-правовое поле также, скорее всего, не удастся, поскольку к имущественным правоотношениям, основанным на административном или ином властном подчинении, не могут быть применены институты гражданского права.

4 . В Налоговом кодексе наличествует запрет на возврат налогового платежа лицом, уплатившего его за другое лицо, однако, законодателем не установлены прямые запреты на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему.

Законодатель хотя и не установил прямых запретов на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему, налоговые органы в своих разъяснительных письмах указывают, что такие действия запрещены. Эти разъяснительные письма имеют рекомендательный характер, но налоговые органы могут ссылаться на них в случае споров с налогоплательщиками.

Этот способ не является действенным, поскольку заключается в том, что налогоплательщик может считаться не уполномоченным на зачет излишне уплаченного налога в счет будущей налоговой обязанности или на уточнение требований по нему, если он уплатил налог за другое лицо относительно содержания разъяснительных писем.

5 . Вернуть ошибочно уплаченный налоговый платеж в качестве кредиторской задолженности.

Этот способ был бы действенным в случае распространения гражданского законодательства на исполнение обязательства третьим лицом, в том числе налогового обязательства. В таком бы случае к третьему лицу, исполнившему обязательство

должника, перешли бы права кредитора по обязательству, т.е. в силу гражданского законодательства возникнет долговое обязательство налогоплательщика перед третьим лицом. Но для этого требуется обращение третьего лица в течение срока давности по налоговым спорам за возмещением затрат от организации-налогоплательщика, за которую осуществлена уплата налога, в противном случае, уплаченная сумма будет признана безвозмездно полученной налогоплательщиком.

Данный способ, хоть и выглядит действенным и разумным, тоже рискованный. Такой подход может привести к дополнительным сложностям при урегулировании налоговых обязательств, так как процедуры и порядок возврата налоговых платежей регулируются исключительно налоговым законодательством, а не гражданским. И признак кредиторской задолженности тоже будет размытым, поскольку возврат ошибочно уплаченного налогового платежа представляет собой способ взаиморасчетов между налогоплательщиком и налоговым органом, а не третьим лицом.

По мнению автора статьи, рассмотрение применимых к данной ситуации правовых инструментов не исчерпывается. Можно также рассмотреть такой механизм, как налоговый учет. Если налог был ошибочно уплачен за другое лицо, то возврат средств следовало бы осуществить с помощью акта сверки взаиморасчетов с бюджетом. Для этого необходимо третьему лицу, уплатившему налог, незамедлительно сообщить об этом налоговому органу, а далее получить консультацию, предоставить налоговой инспекции все документы, подтверждающие факты того, что налог был уплачен за другое лицо и он был уплачен ошибочно.

При этом, возможна остановка движения денег на счету налогоплательщика в соответствии с требованием налоговой инспекции (они могут быть временно заморожены на этом счете). Требование о приостановлении движения данных денежных средств на счету налогоплательщика должно быть выполнено банком.

После того, как все необходимые документы будут предоставлены налоговой инспекции, и все необходимые проверки будут проведены, средства, которые были приостановлены на счету налогоплательщика, будут возвращены на счет того лица, которое ошибочно уплатило соответствующий налоговый платеж.

Этот способ сравним с ранней практикой налогового органа, описанной Лоншаковым К.В. [6]. В случае обнаружения ошибочного перечисляемого налогового платежа в счет исполнения налоговой обязанности другого лица налоговый орган заносил информацию о поступлении платежа в ведомость невыясненных документов, далее, денежные средства, уплаченные в бюджет бюджетной системы, подлежали возврату, а налоговая обязанность признавалась неисполненной.

Таким образом, в налоговом законодательстве должен быть предусмотрен механизм возврата налогового платежа тому лицу, которое уплатило его за другого налогоплательщика как ошибочно, так и по своей доброй воле. Правовой инструмент должен быть выбран законодателем так, чтобы это не противоречило существу налогового законодательства, его действующим нормам.

Захарова О.А. рассматривает иные проблемы, связанные с уплатой налога третьим лицом, которые вполне могут встретиться в правоприменительной практике [3]. Например, как минимизировать подмену понятий относительно института налогового представительства и «иных лиц», как уточнять или возвращать уплаченный за другое лицо налог в случае, если сумма денежных средств в конечном счете не поступила в

бюджет по причинам, не зависящим от третьего лица и налогоплательщика, допустим, в случае сбой программного обеспечения? Эти и многие другие вопросы до сих пор остаются без ответа и не являются предметом рассмотрения в налоговом законодательстве и в рекомендательных актах Федеральной налоговой службы.

Представление об исполнении обязанности по уплате налогового платежа в связи с введенными изменениями с 2016 года кардинально изменилось. Но появившаяся новелла является недостаточно проработанным правовым механизмом, в связи с этим автор настоящей статьи считает, что должна быть продолжена работа законодателя, направленная на внесение дополнительных изменений в налоговое законодательство в целях устранения возникших противоречий и разъяснительная работа налоговых органов по обеспечению прозрачности и определенности применения правил в части процедуры и порядка уплаты налога третьими лицами во избежание появления все большего числа правовых нюансов.

Библиография

1. Акопян К.В. Исполнение налоговой обязанности в условиях цифровизации // Студенческий вестник. 2023. № 19-5 (258). С. 64-66.
2. Бочарова Д.Д. Актуальные вопросы, возникающие в связи с уплатой налога третьим лицом // Вестник молодых ученых Самарского государственного экономического университета. 2018. N 1 (37). С. 19-22.
3. Захарова О.А. Уплата налога третьими лицами: правовые нюансы и последствия // Енисейские политико-правовые чтения. Красноярск: Сибирский федеральный университет, Юридический институт, 2018. С. 48-52.
4. Киселева Н.В. Банки как участники налоговых правоотношений // Банковское право. 2021. N 3. С. 46 – 54.56.
5. Лебедев Ю.В. Оплата налоговых обязательств третьим лицом // Southern Almanac of Scientific Research. 2017. № 3. С. 50-58.
6. Лоншаков К.В. Новеллы исполнения налоговой обязанности // V Лужские научные чтения. Современное научное знание: теория и практика. Луга: Ленинградский государственный университет им. А.С. Пушкина, 2017. С. 262-268.
7. Лютова О.И. Налоговая обязанность как институт налогового права / Под общ. ред. Лютовой О.И. М.: Инфотропик, 2023.
8. Педерсен И.А. Характеристика налоговой обязанности и ее исполнение // Вестник Донбасской юридической академии. Юридические науки. 2018. № 5. С. 71-79.
9. Поляков В.А. Исполнение налоговой обязанность третьим лицом // Colloquium-Journal. 2019. № 10-10 (34). С. 61-67.
10. Попов В.В., Тришина Е.Г. О разъяснениях Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы по вопросу уплаты налога иными лицами в бюджет // Вестник Саратовской государственной юридической академии. 2020. № 1 (132). С. 207-212.
11. Ядрихинский С.А. Надлежащее исполнение налоговой обязанности как законный интерес налогоплательщика // Вестник Омского университета. Серия: Право. 2020. Т. 17. № 3. С. 36-46.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. В рецензируемой статье «Правовые аспекты уплаты налога иным лицом» предметом исследования являются нормы налогового права, регулирующие общественные отношения в сфере уплаты налога за налогоплательщика третьим лицом.

Методология исследования. При написании статьи использовались такие методы как: логический, исторический, теоретико-прогностический, формально-юридический, системно-структурный и правового моделирования. Методологический аппарат составили следующие диалектические приемы и способы научного познания: анализ, абстрагирование, индукция, дедукция, гипотеза, аналогия, синтез, типология, классификация, систематизация и обобщение. Применение современных методов позволило изучить сложившиеся подходы, взгляды на предмет исследования, выработать авторскую позицию и аргументировать ее.

Актуальность исследования. Уплата налога за налогоплательщика третьим лицом является сравнительно новой формой исполнения налоговой обязанности. Несмотря на все «удобства» такого законодательного подхода, тем не менее, отмечаются проблемы, связанные с осуществлением налогового контроля со стороны ФНС России. Как справедливо отмечает автор данной статьи: «Данное законодательное изменение можно оценить с двух сторон: со стороны безусловно положительного эффекта и созданных проблем. Положительный эффект объясняется установлением нового удобного и оптимального способа исполнения налоговой обязанности, нацеленность на увеличение доходной статьи бюджета, а эффект созданных проблем – недостаточная отработанность такого механизма и, по мнению автора настоящей статьи, неблагоприятное и несправедливое (с точки зрения принципов налогообложения и налоговой системы в целом) последствие для лица, уплатившего налог за другое лицо, в виде отказа ему в осуществлении процедуры возврата, что, в конечном счете, явится лишь осложнением такого процесса уплаты». Эти обстоятельства указывают на актуальность доктринальных разработок по данной тематике с целью совершенствования законодательства и практики его применения в налоговой сфере.

Научная новизна. Не подвергая сомнению важность проведенных ранее научных исследований, послуживших теоретической базой для данной статьи, тем не менее, можно отметить, что в этой публикации впервые сформулированы заслуживающие внимания положения, например: «...в налоговом законодательстве должен быть предусмотрен механизм возврата налогового платежа тому лицу, которое уплатило его за другого налогоплательщика как ошибочно, так и по своей доброй воле. Правовой инструмент должен быть выбран законодателем так, чтобы это не противоречило существу налогового законодательства, его действующим нормам». Автором по результатам написания статьи сделан ряд теоретических выводов и предложений, что указывает не только на важность этого исследования для юридической науки, но и определяет его практическую значимость.

Стиль, структура, содержание. Статья написана научным стилем, использована специальная терминология. Материал изложен последовательно, грамотно и ясно. Статья структурирована. Хотя, возможно, введение к статье нуждается в доработке, поскольку не соответствует требованиям, предъявляемым к данной части научной статьи. Кроме того, в заключении следовало бы сформулировать все те, основные результаты, которые достиг автор в ходе исследования. В целом же тема раскрыта. Содержание статьи соответствует ее названию. В качестве незначительного замечания хотелось отметить, что при ссылке на ФИО ученых в тексте статьи нарушен порядок: необходимо сначала указывать инициалы, а затем – фамилию.

Библиография. Автором использовано достаточное количество доктринальных источников. Ссылки на указанные источники оформлены в соответствии с требованиями

библиографического ГОСТа.

Апелляция к оппонентам. В статье представлена научная дискуссия, обращения к оппонентам корректные. Все заимствования оформлены ссылками на автора и источник опубликования.

Выводы, интерес читательской аудитории. Статья «Правовые аспекты уплаты налога иным лицом» рекомендуется к опубликованию, т.к. отвечает требованиям, предъявляемым к научным статьям, и соответствует тематике научного журнала «Налоги и налогообложение». Статья написана на актуальную тему, имеет практическую значимость и отличается научной новизной. Замечание к статье являются устранимыми. Данная статья может представлять интерес для широкой читательской аудитории, прежде всего, специалистов в области финансового и налогового права, а также, будет полезна для преподавателей и обучающихся юридических вузов и факультетов.

Taxes and Taxation

Правильная ссылка на статью:

Tikhonova A.V. — Architectonics of individual taxation system // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43968 EDN: GRKPKW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43968

Architectonics of individual taxation system / Архитектоника системы налогообложения физических лиц

Тихонова Анна Витальевна

ORCID: 0000-0001-8295-8113

кандидат экономических наук

доцент, ведущий научный сотрудник, Департамент налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет

127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15, каб. 507

✉ samozvanka_89@bk.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение физических лиц"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.43968

EDN:

GRKPKW

Дата направления статьи в редакцию:

05-09-2023

Аннотация: Трансформация национальных экономик, вызванная глобализацией и цифровизацией бизнес-процессов приводит к изменению всей цепочки взаимоотношений на уровнях «государство-физическое лицо», «работник-работодатель», «налоговый орган – налогоплательщик». Цель исследования: разработать единый конструктив (архитектонику) системы налогообложения населения, учитывающую современные трансформационные процессы и основанную на применении принципов системной экономики. Методология исследования: качественный сравнительный анализ, имитационное моделирование и интерпретативные качественные исследования. Качественный сравнительный анализ использован для выделения элементов системы налогообложения физических лиц, имитационное моделирование – для визуализации ее основных параметров и ограничений, а интерпретативные исследования – для описания взаимодействия элементов системы (в контексте стагнации и эволюции). Основным результатом и научной новизной исследования

является представленная архитектура системы налогообложения физических лиц, развивающая теорию системной экономики Клейнера Г.Б. и включающая в себя 4 элемента (подсистемы), классифицированных по критерию определенности времени и пространства: 1) объекты – существуют в неопределенности времени и определенности пространства; 2) проекты – существуют в ограниченности времени и определенности пространства; 3) среды – существуют в неограниченности времени и неопределенности пространства; 4) процессы – существуют в ограниченности времени и неопределенности пространства. К элементам объектной подсистемы отнесены налогоплательщики физические лица и индивидуальные предприниматели, налоговые органы, налоговые агенты, иные участники налоговых правоотношений, территории. В проектную подсистему входят инструменты и механизмы налогового регулирования, носящие экспериментальный, временный характер. К средним элементам относятся системы налогообложения доходов и имущества физических лиц, налоговое законодательство, налоговые институты, налоговый климат, налоговая культура; к процессным элементам – информирование налогоплательщиков, налоговый контроль, налоговое администрирование. Автором охарактеризовано сочетание подсистем системы налогообложения физических лиц; а также визуализирована реализация функций налогов в контексте представленной системы.

Ключевые слова:

индивидуальный подоходный налог, имущественные налоги, системный подход, системная экономика, функции налогов, налоги на капитал, структура налогообложения, эволюция налогообложения, трансформация налогообложения, НДФЛ

Introduction

The development of modern society, increasing international integration, as well as the digitalization of business processes and robotization, are affecting the economies of all countries around the world. National tax systems are no exception. The same processes affect the existing labor relations, forms and types of employment, and therefore lead to the need to change individual taxation system. Only that tax system which meets the principles of system economy can function effectively. It allows taking into account all the diversity of economic relations related to income generation, ownership of property and other aspects of economic activity of the population.

The essence of the system approach is that when it is used, the object of research is first considered as part of a more general system, then it is considered as an independent system with all its essential elements and their functions. Then there is a combination of knowledge about the external environment with knowledge about the internal environment of the research object [\[1\]](#). Systemic economics has one extremely important advantage in the context of this study: it is more comprehensively hierarchical from individuals as subjects of economic relations to mega-economic inter-state relations [\[2\]](#).

Traditionally, the system of taxation is understood as a set of taxes, fees and participants of tax legal relations. Nevertheless, the meaning of the system implies the presence of subordinate links between its elements [\[3\]](#). In the context of scientific research on individual taxation, the main emphasis is placed on income taxation. At the same time, the importance of direct real taxes in the system of population taxation cannot be overlooked. The role of property taxation in the system of taxes levied on the population is extremely

important, despite the much lower fiscal burden [\[4\]](#). Real estate tax policy affects how capital gains should be taxed, due to the substitution of residential and nonresidential capital [\[5, 6\]](#). Thus, the systemic synergistic effect of various taxation instruments is manifested.

A number of economists in their studies have repeatedly noted the haphazard nature of individual taxation [\[7\]](#). For example, in the Russian Federation (RF) there is an inconsistency in the nominally existing elements of the mechanism of tax regulation of the household sector. A similar problem is observed in the taxation of individuals in European countries, in particular, in Hungary the package of tax policy measures has increased income inequality of the population [\[8\]](#). The system approach allows one to eliminate the above contradictions of taxation, as it has a number of very important advantages.

First, the construction of any system involves achieving the principle of emergence, which is manifested in the achievement of synergistic, multiplicative effect due to the interaction of all its elements. Taking into account the importance of implementing not only fiscal, but also social, regulatory functions of individual taxation [\[9\]](#), this property seems to be fundamental. The problem of low performance of tax regulators against the background of budgetary support of the population is now characteristic of many countries in the world, including the Russian Federation [\[10\]](#), Finland, France, Germany, Belgium, Spain, Great Britain, Czech Republic, Romania [\[11\]](#). In Switzerland, which demonstrates an astounding degree of stability in the redistribution and concentration of after-tax income, it is fiscal federalism that actually contributes to maintaining exceptional long-term stability [\[12\]](#).

Second, the systemic construction of individual taxation allows for a holistic inseparable approach to all stages of tax administration (planning, taxation, control). As Nicolis and Prigogine point out, the behavior and structure of the system are one and the same and arise from self-organization rather than top-down control [\[13\]](#). In this context, it is important to implement the taxation system principles (Figure 1).

Principle of Integrity

- The fundamental irreducibility of the properties of a system to the sum of the properties of its constituent elements and the non-deducibility of the properties of the whole from the latter
- The dependence of each element, property, and relationship of the system on its place and function within the whole

Principle of structure

- Description of the system through the establishment of its structure, that is, a network of links and relationships of the system
- The conditionality of the behavior of the system by the behavior of its individual elements and the properties of its structure

Principle of system-environment correlation

- The system forms and manifests its properties in the process of interaction with the environment
- The system is the leading active component of interaction

Principle of hierarchy

- Each component of a system can be viewed as a system, and the system under study is one of the components of a larger system

Principle of multiple descriptions of each system

- Building many different models, each describing only a particular aspect of the system

Figure 1. Principles of system formation

The principles of classical system analysis presented above can manifest in individual taxation system. The principle of integrity implies that the maximum regulatory effect of taxes levied on citizens is achieved with the simultaneous action of the whole system. In this context, the development of income taxation without taking into account property or indirect taxation can significantly reduce its effectiveness.

The principle of correlation between the system and the environment is extremely important, which is manifested in the fact that the development of individual taxation system should take into account the "ecosystem". The latter includes the national economy, integration into the world community, structure and sources of income of the population, digitalization of social relations, behavioral motives, living standards and incomes of citizens, etc. For example, income is one of the factors in the transformation of approaches to individual taxation (Table 1).

Table 1. Analysis of Structural Shifts in the Russian Federation's Monetary Income, 2000-2020

	Specific weight of income type in 2000 (d0), %	Specific weight of income type in 2020 (d1), %	Specific weight difference (d1-d0), percentage points (p.p.)
Income from entrepreneurial activity	15.4	5.2	-10.2
Property income	6.8	4.4	-2.4
Other income	27.5	11.1	-16.4
Compensation of			

compensation of labor	36.5	58.5	22
Social transfers	13.8	20.8	7
Total	100	100	X

Source: compiled by the author based on Rosstat.

The analysis of the structure of monetary incomes of the population (by sources of income formation) in the period from 2000 (the period before the introduction of Chapter 23 of the RF's Tax Code, which establishes the rules of taxation of personal income) to 2020 showed significant shifts. Namely, the share of labor remuneration increased by 22 p.p., while the share of income from entrepreneurial activity decreased by 10.2 p.p., and other income - by 16.4 p.p. Such serious changes predetermine the necessity to transform the system of income taxation. This transformation is typical not only for the Russian Federation, but also for a number of other countries, as evidenced by scientific research. According to the latest report of the International Labor Organization (hereinafter ILO), the share of global labor income in 2017 was 51.4%; 48.6% of income went to capital owners.

It is important to note that in recent years, the share of income from capital has increased and the share of income from property has decreased, which may be a factor in changing the system of property taxation as well [\[14\]](#).

In the context of the influence of behavioral motives, the study analyzes the possibility of introducing various inheritance and gift taxes, the need for which depends on the tax susceptibility of individuals. Studying the German experience, Glogowsky (2021), a professor at Johannes Kepler University in Linz, showed how the German inheritance and gift tax affects the behavior of the wealthy. Individuals tailor their taxable remittances and plan bequests to reduce their tax liability [\[15\]](#). However, neither the general gift response nor the inheritance response has much effect on tax revenue collection: the associated short-term net tax elasticities of taxable wealth transfers lie below 0.1.

The principle of hierarchy suggests that the system of taxation of individuals should be logically built from subsystems of taxation of income, property, administration, and itself integrated into a unified tax system of the country. In this case, each of the subsystems is formed taking into account the classical principles noted in Figure 1. In this context, it is extremely important to note that individual taxation system should be dualistic, representing an element of a unified system of social support (it is considered in more detail below). On the one hand, the manifestation of the system approach in social policy is also aimed at implementing the principle of emergence and achieving a multiplicative effect. On the other hand, as noted by Ksiropulos (2017), tax measures have two significant institutional limitations: the first is the impossibility of identifying the tax component in the total effect of state financial support to citizens; the second is manifested in the impossibility of quantifying the effect achieved [\[16\]](#).

Third, the realization of the above-mentioned advantages contributes to a better achievement of the principle of equity. First of all, this is achieved through logically built internal relationships between the elements of the system of tax and budget support. It was noted above that the social effect of tax support is very difficult to assess, but in this context, when building a unified system of fiscal incentives, it is not always necessary to separate such an effect. It can be assessed through a system of social indicators, responding to the applied instruments of public policy. Such indicators may include the effective tax rate, real disposable income, the share of the population with incomes below

the subsistence minimum or slightly above it, and the unemployment rate. It is possible to determine the optimal combination of fiscal instruments of regulating individuals, for example, in the framework of implementing the experimental approach (on the example of several regions). The latter is currently used in taxation of the self-employed in RF. Thus, consistency is directly related to the characteristics of tax fairness.

Fourthly, rationally built economic systems have the property of harmony, which achieves integral spatial and temporal balance and integrity of the system under the condition of sustainable evolutionary development. A harmonious economy has a powerful internal potential for overcoming contradictions within the framework of evolutionary development [17].

The relevance of developing individual taxation in the context of the system is also confirmed by the fact that the systems exhibit adaptability: the actions of individual agents lead to continuous changes in the system, which allow it to adapt to changing conditions [18]. This advantage is decisive in accelerating pace of international economic transformation.

Thus, modern changes in the incomes of individuals, mechanisms, and ways of their receipt are a global trend. The necessity of developing individual taxation as a unified economic system, taking into account the changes, is noted. This leads to the expediency of forming theoretical and methodological foundations of the system approach in population taxation, universal for any economy of any country in the world.

Analysis of scientific works in this area showed the lack of specialized literature defining individual taxation system itself, its territorial, spatial, and temporal limitations, constituent elements, as well as the principles of construction. This circumstance determined the objectives of the present study:

- to develop the architectonics of individual taxation system, universal for any country and integrated into higher level economic systems (tax system of the state, system of social support of the population, etc.);
- to define mechanisms of interaction of the system and driving forces of its evolution as a self-organizing organism.

Taken together, these elements represent the scientific novelty of the article and significantly distinguish it from previous works in the analyzed area.

Materials and methods

Having studied the literature on economic systems, it can be said that it would be useful for scholars to apply mixed (quantitative and qualitative) methods, as suggested by A. Najmaei [19]. In particular, three methods below are used: qualitative comparative analysis, simulation modeling, and interpretive qualitative research.

Qualitative comparative analysis is a configurational approach used to study phenomena that are best understood as clusters of interrelated structures and practices rather than as modular or loosely connected entities whose components can be understood in isolation [20]. Thus, different configurations of individual tax system components are likely to result in "causal asymmetry" and "equal results" [21]. This suggests that traditional methods of analysis, based on the assumption of linear relationships, are poorly suited to the study of economic systems because of the multicollinearity, non-normality of the data and the

inability to consider the opposite cases [\[22\]](#).

Simulation modeling was used in the work to visualize the parameters and principles of individual taxation system. Scientists from various disciplines have used formal simulation models to study the behavior of complex systems [\[23\]](#).

Although quantitative methods are the dominant approach to the study of systems in other disciplines, qualitative methods (and data) are also well suited to the study of economic systems, including complex tax systems, for several reasons. First, economic systems (as noted above) are characterized by nonlinear dynamics, feedback loops, and complex multi-level interactions. The flexibility of qualitative methods makes them particularly suitable for studying such phenomena [\[24\]](#). Second, communication between participants in tax legal relations is a process that both creates and constitutes the interaction of the economic system. It is through narratives, discourse, and other linguistic constructs that knowledge, fiscal values, and tax culture are transmitted between participants. Finally, the vividness and concreteness of qualitative data make them well-suited for comparison with some of the more abstract quantitative methods, since qualitative data can illustrate abstract ideas or make conceptual frameworks more concrete and understandable [\[24\]](#).

The methodological design of the study includes several stages:

Stage 1. Determining the elements of individual taxation system by extrapolation method, based on the transposition of the basic elements of Kleiner's economic systems to the individual taxation system. In the framework of this stage, two procedures were implemented:

- 1) formation of the spatial and temporal grid of the system and distribution of subsystems on it;
- 2) a detailed description of the elements of subsystems of individual taxation system.

The result of this stage is the constructed architectonics of the taxation system, presented in the first part of the study results.

Stage 2. Formation of mechanisms and effects of interaction of system elements by methods of casual and dialectical analysis. In the framework of this stage, two procedures were also implemented:

- 1) identification of cause-and-effect relationships between the individual elements of the system by the causal analysis method. This allowed highlighting the peculiarities of interaction between subsystems of individual taxation system through the prism of the principles of its functioning;
- 2) formation of an integrative approach to describing the combination of all subsystems of individual taxation system, as well as highlighting the possible negative effects of distortions in their interaction by method of dialectical analysis.

Stage 3. Disclosure of the functions (fiscal, social, control, regulatory) of taxes within the framework of the new individual taxation system using the tools of simulation mathematical modeling. This stage includes the following procedures:

- 1) substantive formulation of the problem (specification and allocation of tax functions for modeling purposes);

2) conceptual and mathematical formulation of the problem (formation of a system of 4 linear equations).

The results of scientific research on the system economy and taxation of individuals were used as a data set. Accumulated practical experience in applying instruments of tax regulation (on the example of the Russian Federation) was also used. Quantitative data were not analyzed at this stage of the study.

However, the presented methodological approach also has some research limitations. In particular, as noted earlier, economic systems arise as a result of nonlinear processes and interactions. However, when trying to build simulation models, as a rule, there is a complete linearization of relations in the system, thereby reducing or eliminating its complexity. Unfortunately, this also leads to a lack of ability to get an accurate picture of the subtleties of tax systems. In addition, the significant use of theoretical research methods in the work leads to some other possible limitations. First, the identified negative effects arising from the skewed interaction of system elements are based solely on the expert opinion of the author of this study, as well as a review of Russian individual taxation practices. Thus, these methods form a certain isolation of the researcher's thinking from the real conditions of the external environment. Secondly, for practical testing of the mathematical model and the construction of simplex tables it is necessary to have an array of closed data, access to which is available at the level of national tax authorities, which is a significant methodological limitation. It can, however, be avoided by conducting a chain of sequential laboratory experiments involving volunteer individuals and then extrapolating the results of the sample to the general population.

Results

Architectonics of Individual Taxation System

To form an individual taxation system, Kleiner's theory of economic systems was used. The author determined that any system operates in the space-time grid, based on which classified all systems into 4 groups:

- 1) objects are systems operating under the uncertainty of time, but in the certainty of space;
- 2) projects are systems that operate under conditions of limited time and certainty of space;
- 3) environments are systems that operate under conditions of unlimited time and uncertainty of space;
- 4) processes are systems operating under conditions of limited time and space uncertainty.

It seems that individual taxation system in the author's interpretation in the context of Kleiner's classification is an environment. At the same time, like every complex system, it consists of many other systems and is effective only in conditions of harmonized interaction of the systems of all four types.

Object subsystem includes taxpayers, tax authorities, tax agents and other participants of tax legal relations. In the context of implementing territorial tax policy (at the level of a region, municipality, zones with preferential tax regimes), a country's regions, as well as territories and international integration associations can act as elements of the object subsystem. For instance, special rules of personal income taxation are currently envisaged

by the legislation of the member countries of the Eurasian Economic Union (EAEU), which is also a manifestation of the object subsystem of individual taxation system. It is important to note that the spatial boundaries (certainty of space - on the X-axis, Figure 2) of the object subsystem are defined by the following characteristics:

- 1) criteria of residency of individuals;
- 2) the location of the property;
- 3) the place of economic interest of natural persons;
- 4) criteria of recognition of the actual recipient of income;
- 5) criteria of interdependence and controllability;
- 6) the digital "presence" of an individual.

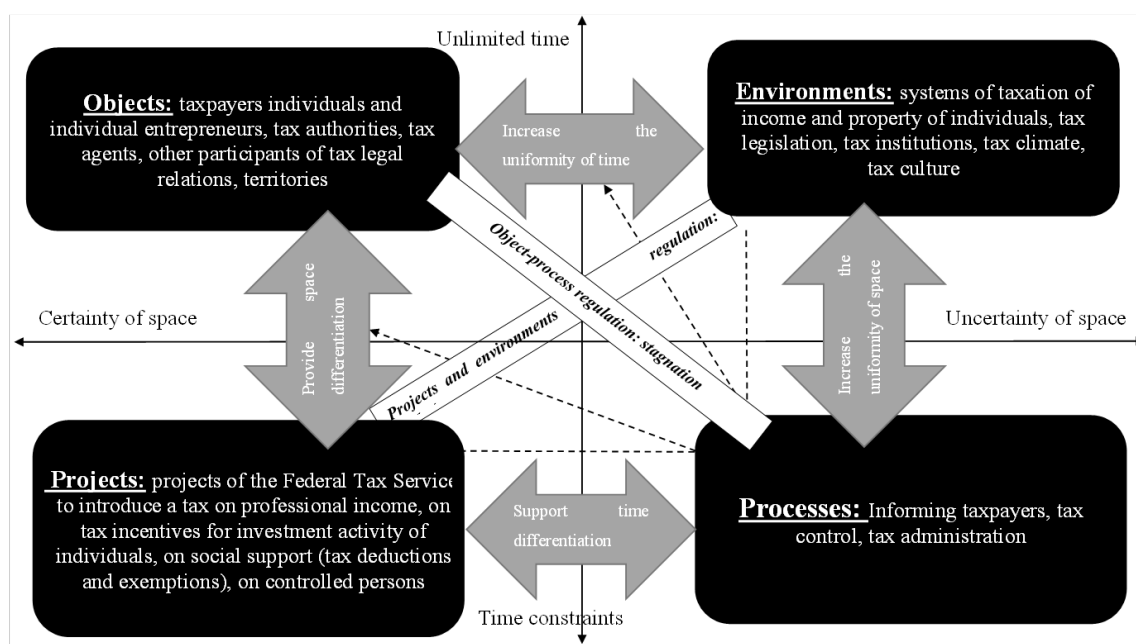


Figure 2. Individual taxation system (the author's interpretation)

It is worth noting that one of the reference points of the transformation of modern individual taxation system is precisely the characteristics of the spatial boundaries of the object subsystem. If the first three have been traditionally used in the world and Russian practice, then the 4th and 5th criteria represent the manifestation of modern world trends in taxation. The regulatory aspect of controllability has been actively used in the taxation of citizens recently, for example, since January 1, 2020 in the Russian Federation a fixed tax on profits of controlled foreign companies (CFC) has been applied.

The author's addition is the digital "presence" of the individual, which is currently not fully reflected in the tax practice of any country in the world. OECD and other international organizations are actively developing the concept of digital permanent representation for legal entities, but individuals are rarely mentioned. However, given today's level of digitalization, it is unlikely that the moment is far off when a citizen physically staying in one place will be fully engaged in the interests of another state with virtual assets and income in their digital field.

It is also worthwhile to make a few remarks regarding the already established criteria. The recognition of an individual's residency, which affects the size of the tax base and the tax

rate on the territory of the Russian Federation, raises questions. The Russian concept of residency is based only on territorial criteria, namely the actual presence of a citizen on the territory of the country. However, international integration and globalization are blurring the economic borders of countries, and the criteria of physical location are no longer sufficient. A number of countries approach the definition of residency based on two criteria (location and place of economic interest). It is advisable to extend this approach to Russian practice as well.

The project subsystem includes the implementation of various projects of national ministries and tax authorities, in particular, the Ministry of Finance and the Federal Tax Service of the Russian Federation on:

- introduction of a tax on professional income;
- tax incentives for investment activity of individuals;
- social support (tax deductions and exemptions);
- controlled persons.

As Kleiner notes, project systems usually have both a certain spatial localization and a known start and end date of operation [\[17\]](#). With regard to individual taxation system, the project subsystem has its own spatial boundaries (the certainty of space - on the X-axis, Figure 2), which are defined by the following characteristics:

- 1) regional (zonal) division;
- 2) the socio-cultural status of individuals;
- 3) material status.

It is important to note that the author's interpretation of the project systems involves only temporary tools of taxation and tax control, permanent tools form the subsystems of the environment. In particular, the Russian practice has in its asset the project on income taxation of the self-employed, the spatial certainty of which is determined by the regional division (initially for 4 regions of the Russian Federation) and the material situation (the limit on the total amount of income - 2.4 million rubles).

Characteristics of individuals' socio-cultural status are their social status (orphan, disabled, etc.) or belonging to a particular cultural group (peoples of the Far North, etc.).

Financial situation is a very broad characteristic, since it can be expressed both in the amount of active and passive income, and in the value of the property owned (for the purposes of property taxation), and a number of other aspects.

It should be noted that it is advisable to pay special attention to the development of the project subsystem in the context of a dynamically developing world, digitalization of the economy, globalization and integration. The factors of modern transformation of individual taxation system lead to the necessity of global restructuring of a number of environment subsystem elements. This restructuring is complicated by the sometimes weak technical capabilities of tax control at the international level (with the digitalization of the global economy and the blurring of tax bases), and therefore requires a long development of solutions. It is at this point that temporary tax projects are replacing outdated tax tools. Examples of such practices are already being reflected in the taxation of digital giants, with recent studies repeatedly suggesting the possibility of a temporary digital tax until

countries develop a common unified approach in the tax administration of digital giants [\[25\]](#).

The environment subsystem includes the following elements: systems of taxation of income and property of individuals, tax legislation, tax institutions, tax climate, tax culture. The presented subsystem has no clear spatial definition and can function indefinitely. In taxation, the environment subsystem creates the institutional elements necessary for the successful functioning of individuals. Based on these conditions, spatial characteristics of environment subsystem are not formulated in the study. It is important to note that environment subsystem includes the tax tools, which have a permanent non-experimental nature. In addition, according to the author's understanding of the construct of individual taxation system, it seems inappropriate to include indirect taxes, which certainly affect the aggregate result of applying taxation mechanisms, in the composition of environment objects. Since individuals are only carriers of indirect taxes, the latter rather form the external ecosystem of taxation.

The process subsystem is about informing taxpayers, tax control, and tax administration. The process subsystem, like the environment subsystem, has no defined spatial boundaries (can be applied to any taxpayer in any territory of the country, and in some cases - at the international level). Consequently, the characteristics of spatial constraints are not applicable to it.

At the same time, unlike the environment subsystem, the functioning of the process subsystem traditionally requires "refill" from certain objects, otherwise they cease to work effectively. This property is most clearly manifested in the subsystem of tax control. Showing an opportunistic attitude, taxpayers create various schemes of evasion from taxation, while the development of tax legislation and forms of tax control generate new schemes of evasion. Thus, the effective functioning of the process subsystem of tax control is possible only in constant development on condition of the push behavior of the object subsystem of taxpayers.

Interaction of subsystems of individual taxation system

The system can only function effectively if all of its subsystems are in a certain proportion and work simultaneously in pairs:

- 1) environment subsystem - object subsystem;
- 2) object subsystem - project subsystem;
- 3) project subsystem - process subsystem;
- 4) process subsystem - environment subsystem.

In the context of individual taxation system, environment subsystems are aimed at increasing homogeneity in space and time. That is, they form the permanence and stability of taxation for the future (the first highlighted principle of individual taxation system). This creates fixed conditions for taxpayers' activity and is one of the classic conditions for the functioning of any tax system. It is the environment subsystem that creates the necessary prerequisites for comfortable activities of individuals, forming the tax climate and tax culture of citizens.

The object subsystem provides diversification of space, but at the same time it is homogeneous in time. It is important to note that such manifestation of object subsystem's properties is possible only on condition of its simultaneous interaction with the environment

subsystem and the project subsystem (thus manifests the second principle - the principle of coordination). In the first case, an identical tax environment for all subsystem objects is formed, in the second - on the contrary, the conditions of taxation or tax administration are separated.

Finally, of the greatest interest from the standpoint of transformation of individual taxation system and evolutionary fiscal transformations are project and process subsystems. The first ones are the most dynamic subsystems, they ensure system diversification in time and space. Thus, it is the projects in taxation that are evolutionary drivers and contribute to the development of the entire individual taxation system (their work manifests the principle of system dynamism).

Process subsystems increase the homogeneity of space, but at the same time support the differentiation of time. In taxation the role of process subsystems is difficult to overestimate, as they provide interconnection between other system elements, implementing the provisions of the environment subsystem and the project subsystem. It is the process subsystems that are responsible for the implementation of social justice and the regulatory aspects of taxation, as they ensure the "conductivity" of the system and redistribution of public goods (thereby implementing the principle of synergy).

Individual taxation system is dual. This duality manifests itself in several aspects, which the study refers to as Principle 2D:

- 1) it should be logically integrated into the overall tax system of a country and be part of a country's social policy system;
- 2) the work of the system involves the simultaneous performance of the fiscal function, realized in the replenishment of the budget, and the social function, presented in the form of budget expenditures (Figure 3).

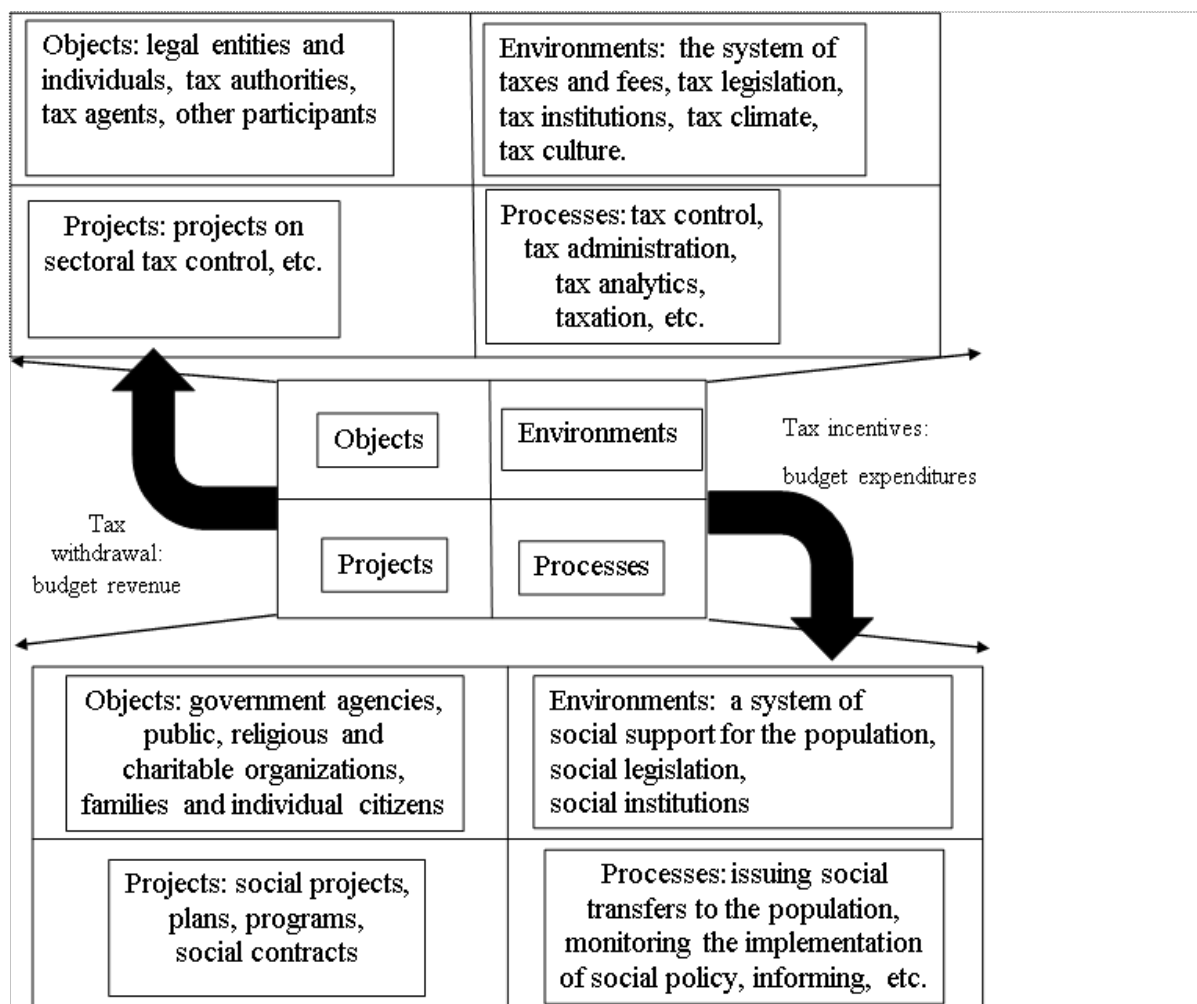


Figure 3. Duality of individual taxation system

Source: compiled by the author.

The tetrad scheme of the three systems presented in Figure 3 is unique in scientific theory and practice. It demonstrates that a well-built individual taxation system is a link, a "conductor" between the tax system of a country and its social policy. In this interaction, the two most important functions of personal taxation manifest themselves: fiscal and social. On the other hand, it is important to note that social policy and the tax system form the ecosystem of individual taxation system, they give impulses and fill the space for its development.

Taxation system and functions of taxes

Another, no less important point, is the implementation of tax functions within individual taxation system. 4 functions were identified: fiscal, control, regulating and social, which should be reflected in the architectonics of the system. In order to visualize these functions, linear programming tools were used. In particular, for a general representation of tax system's architectonics, it is formalized into a system of 4 linear equations characterizing 4 tax functions, respectively.

The author's model has a theoretical character, since it is designed to study general regularities and properties of economic systems and has a macroeconomic aspect. When building mathematical models in economics, it is necessary to take into account that most characteristics of such models cannot be defined precisely. Their values are influenced by many unmeasured factors (including human, political, and other factors). As a result, the

characteristics of economic models turn out to be random values grouped around some average values or averaged dependencies. For this reason the mathematical model of individual taxation system will have a stochastic form.

The first function is fiscal. The name of this function defines the purpose of the first equation of the system - to maximize tax revenues to the consolidated budget of the country (F1). Below is a mathematical representation of the fiscal function (formulas 1, 2).

$$F_1 = c_1x_1 + c_2x_2 + \dots + c_jx_j + \dots + c_nx_n \rightarrow \max \quad (1)$$

or

$$F_1 = \sum_{j=1}^n c_jx_j \rightarrow \max, \quad (2)$$

c – effective rate of the j -th tax levied on individuals;

j – ordinal number of the tax levied on individuals;

x_j – national tax base for the j -th tax levied on individuals.

To assess fiscal function implementation, the best indicator is the volume of tax revenues from taxpayers-individuals, which is proposed to estimate in the framework of macroeconomics as the product of the effective tax rate and the national tax base for each tax. The following constraints characterizing the dynamics of the most important socio-economic indicators should also be applied to the equation of fiscal function maximization (formula 3).

$$\begin{cases} \sum_{j=1}^n p_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} p_{n-1}, \\ p_n \leq p_{n-1}, \\ \sum_{j=1}^n s_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} s_{n-1}, \\ s_n \geq s_{n-1}, \\ \sum_{j=1}^n s_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} I_{n-1}, \\ s_n \leq I_{n-1}, \\ Tax_n > Tax_{n-1} \end{cases}, \quad (3)$$

p – official unemployment rate;

s – average per capita real disposable income of the population;

I – official inflation rate;

Tax – volume of tax revenues from individuals;

n – current year;

$n-1$ – previous year.

Thus, the main task of individual taxation system is not just nominal maximization of the volume of tax revenues, it must take into account the solvency of taxpayers, without reducing their real disposable income and without increasing unreported employment and unemployment.

The second function is a control function. The purpose of the second equation of the system is to minimize the amount of illegal employment (F2). The reduction of the shadow economy is the most important manifestation of an effective tax system; in the context of individuals, this manifests itself mainly in the reduction of the number of citizens both

working entirely illegally and not receiving all their wages officially. Since the direct number of workers working illegally is impossible to estimate with high accuracy, the study uses the number of citizens who receive a minimum wage. A large part of them (especially in urban areas) form the shadow economy. Below is a mathematical representation of the control function (formulas 4, 5).

$$F_2 = ab_1 + ab_2 + \dots + ab_i + \dots + ab_n \rightarrow \min \quad (4)$$

or

$$F_2 = ak \sum_{j=1}^n b_j \rightarrow \min, \quad (5)$$

a – the size of the national minimum wage;

b – the number of employees who receive minimum wage;

i – region number;

k – the average ratio of the estimated amount of hidden wages to the national payroll.

To assess control function implementation, the best indicator is the minimum estimated amount of hidden wages. It is estimated in the framework of macroeconomics as the product of minimum wage, the adjustment coefficient k, and the number of employees who receive minimum wage. The following constraint characterizing the dynamics of the unemployment rate (formula 6) should also be applied to the equation maximizing the control function.

$$\begin{cases} \sum_{j=1}^n p_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} p_{n-1} \\ p_n \leq p_{n-1} \\ Tax_n > Tax_{n-1} \end{cases} \quad (6)$$

Formalization of such a restriction will make it possible to take into account the situation in which citizens who previously showed their income at least in the amount of the minimum wage may go into unreported employment. In addition, another restriction for the equations characterizing fiscal, control, regulatory, and social functions of taxes is the non-reduction of tax revenues.

The third function is regulatory. The purpose of constructing the third equation of the system is to reduce the income gap of the first 5 deciles by income level (F3). In more detail, this model and its validation (the only one possible to calculate due to the lack of necessary open data) are presented earlier in the author's studies (formulas 7, 8) (Tikhonova, 2019).

$$F_3 = d_5/d_4 + d_4/d_3 + d_3/d_2 + d_2/d_1 \rightarrow \min \quad (7)$$

or

$$F_3 = \sum_{i=1}^{n=5} d_n/d_{n-1} \rightarrow \min, \quad (8)$$

d – the average per capita cash income of a decile.

The fourth function is the social function. The most difficult is to visualize the results of the social function of taxes in the context of individual taxation system, because aspects of social function manifestation are multifaceted, many of them are new and have not yet

been studied well enough. As an example, suffice it to mention such a manifestation as its impact on the medical care of the population. Italian economists have proven that tax exemptions have a significant impact on tax revenues and introduce significant inequalities in access to health care for individuals in the Italian National Health System [26]. In this regard, it seems relevant to formalize the fourth function through a set of indicators reflecting the social development of society (to some extent, these indicators duplicate the indicators of social effectiveness of tax benefits). They are called "social indicators", which are indicators describing the provision of housing and household goods, health care, education, culture, as well as other social services (charity, support for people with disabilities, etc.). The purpose of constructing the fourth equation of the system is to maximize the value of the integral indicator of the social effect of tax benefits (F4). It is important to note that the actual distribution of personal income is a manifestation of the regulatory function, and therefore it is embedded in the equation F3. Below is a mathematical representation of the social function (formulas 9, 10).

$$F_4 = m_1 f_1 + m_2 f_2 + \dots + m_e f_e + \dots + m_n f_n \rightarrow \max \quad (9)$$

or

$$F_4 = \sum_{e=1}^n m_e f_e \rightarrow \max \quad (10)$$

m – specific weight (significance) of the social indicator, the normative value determined by the researcher;

f – growth rate of the social indicator;

e – ordinal number of social indicator.

The growth rates of social indicators are used as the basis for the fourth linear function, as they allow one to avoid the scale effect and give the system of functions the property of dynamism. The previously noted constraint characterizing the non-decrease of tax revenues to the consolidated budget of the Russian Federation should be applied to the equation of social function maximization.

Thus, the theoretical macroeconomic model of individual taxation system is as follows (formula 11):

$$\begin{cases} F_1 = \sum_{j=1}^n c_j x_j \rightarrow \max \\ F_2 = ak \sum_{i=1}^n b_i \rightarrow \min \\ F_3 = \sum_{1=1}^{n-5} d_n / d_{n-1} \rightarrow \min \\ F_4 = \sum_{e=1}^n m_e f_e \rightarrow \max \end{cases} \quad (11)$$

The constraints of the system are as follows (formula 12):

$$\begin{cases} \sum_{j=1}^n p_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} p_{n-1}, \\ p_n \leq p_{n-1}, \\ \sum_{j=1}^n s_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} s_{n-1}, \\ s_n \geq s_{n-1}, \\ \sum_{j=1}^n s_n \leq \sum_{j=1}^{n-1} I_{n-1}, \\ s_n \leq I_{n-1}, \\ Tax_n > Tax_{n-1} \end{cases} \quad (12)$$

Having all the values of equations' parameters, it is possible to determine the key parameters of individual taxation system using the method of simplex-tables

transformation. We have proposed a number of areas for improving the taxation of individuals for the successful implementation of the described functions (Table 3).

Table 3. Proposed projects within the framework of personal income tax system

№	Project Name	Project Type	Project achievement ground	Tax instruments, projects, ground (New and subjects to change are highlighted by italic)
1	Tax support of young and large families	In-system	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated on 7th May of 2018 # 204 "About Russian Federation national targets and strategic tasks for the period up to 2024" (point 3).</p> <p>2 . President's message to the Federal Assembly for the year 2022.</p>	<p>1. Cost deduction 5(7) square meters of individual property tax <i>in case if the property (facility) is not used for business activity.</i></p> <p>2. Exemption from personal income tax of revenue received by immovable property disposal for expansion of living space.</p> <p>3. Exemption from 600 square meters area land tax for large families <i>in case if the area is not used for business activity.</i></p> <p><i>4. Exemption of one passenger car taxation registered on any of family's member.</i></p> <p><i>5. Standard tax deduction for children (with its amount increasing up to the region child living wage by applying region correction factors and limitations due to income rate).</i></p> <p>6. Exemption from personal income tax of revenue received by means of families with children state support measures in accordance with Federal</p>

				law "About families with children state support measures...".
2	Tax stimulation of human resources investments	Intersystem	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated on 7th May of 2018 # 204 of "About Russian Federation national targets and strategic tasks for the period up to 2024" (points 5, 9).</p> <p>2. Russian Federation Presidential Decree dated 15th May of 2017 # 208 "About strategy of the Russian Federation economic security for the period up to 2030" (point 15 subparagraph 8, point 23).</p> <p>3. Russian Federation Presidential Decree dated 01/12/2016, # 642 "About strategy of Russian Federation scientific and technological development" (point 29).</p> <p>4. National program "Russian Federation digital economy" (Approved by Presidium of the Russian Federation Presidential Council for Strategic Development and National projects, minutes of the meeting, dated 04/06/2019, # 7)</p>	<p>1. Social tax deductions for expenses on own education, education of children, siblings (with limitation depending on income level, removal of limitation according to the children's age, level of education and establishing the possibility of unused balance of the deduction transfer to the next period).</p> <p>2. Social tax deduction for expenses on voluntary pension insurance and provision.</p> <p>3. Social tax deduction for expenses on own treatment, and treatment of parents and children (with increasing of age criterion up to 24 years old during full-time studying period)</p> <p>4. Social tax deduction forexpenses on passing an independent qualification assessment.</p> <p>5. Exemption from personal income tax of expenses on studying educational programs in licensed organizations; expenses on passing an independent qualification assessment; income in the form of travel cost reimbursement to the places of education and back for the persons studying in the Russian preschool institutions having correspondent</p>

				license and not reached 18 years old.
3	Tax regulation of poverty and social inequality	In-system	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated 15th May of 2017 # 208 "About strategy of the Russian Federation economic security for the period up to 2030" (point 14 sub-paragraph 6, point 23, sub-paragraph 5).</p> <p>2. President's message to the Federal Assembly for the year 2022.</p>	<p>1. Possible establishment of a non-taxable (free) minimum in case of an increase of personal tax income base rate up to 15%.</p> <p>2. State benefits and compensations personal income tax exemption (except compensation for unused vocation).</p> <p>3. Double standard child tax deduction for single parents.</p> <p>4. Tax exemption from fixed deduction for natural persons' properties (in square meters and for amounts up to 100,000 rubles) in case the property (facility) is not used for business activity.</p> <p>5. Taxpayer's personal income tax standard deduction for particular categories of individuals who are limited in the possibility to obtain labor income (disabled persons of the 1st and 2nd groups, disabled since childhood) (while increasing the amount of their provision up to the level of the working population living wage in the region).</p> <p>6. For particular categories of persons who are limited of possibility to obtain labor income (disabled persons of the 1st and 2nd groups, disabled since childhood) exemption from</p>

				<p>land tax of 600 square meters floor space, and also exemption from Property tax of natural person for one subject of each type <i>in case if the property (facility) is not used for business activity.</i></p> <p>7. Exemption from personal income tax for revenue received in the form of charitable assistance by orphaned children, children left without parental care, and children of families whose revenue for one member does not exceed the regional living wage.</p> <p><i>8. Establishment of land tax rate of 0,6% regarding the land occupied by housing stock, personal subsidiary plots, and allocated in urban areas.</i></p>
4	Intensification of natural person investment activity	In-system	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated 15th May of 2017 # 208 "About strategy of the Russian Federation economic security for the period up to 2030" (point 16 sub-paragraph 2, point 19 sub-paragraph 5).</p>	<p><i>1. Investment tax deduction</i></p> <p><i>(type A deduction is provided only while actual execution of a transaction on an individual investment account)</i></p> <p>2. Tax deduction for carried forward losses because of transactions with securities and operations with derivative financial instruments.</p> <p>3. Tax deduction for carried forward losses because of participation in an investment partnership.</p> <p><i>4. Exemption from</i></p>

				<p>personal income tax of some income range by dividends (point 84 article 217 Tax code of the Russian Federation) (temporary reduction of basic personal income tax rates on income in the form of dividends)</p> <p>5. Exemption from personal income tax during 2022 and 2023 for revenue received from gold bullion sales.</p> <p>6. Exemption from personal income tax of revenue received from the sale of shares in the authorized capital; revenue received from joint stock companies and other organizations; winnings of the operations of the state loans; incomes in the form of property received by a controlled person from CFC (controlled foreign company).</p> <p>7. Fixed personal income tax for the revenue received from CFC.</p>
5	Stimulation of individual entrepreneurial initiative	Intersystem	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated 7th May of 2018 # 204 "About national goals and strategic tasks of the Russian Federation development for the period up to 2024" (point 13).</p> <p>2. National project "Small and medium business and support of the individual entrepreneurial</p>	<p>1. Professional income tax (introduction of indexation for the income maximum amount in order to apply tax regime)</p> <p>2. Professional tax deduction.</p> <p>3. Exemption from personal income tax of the personal subsidiary plots' members revenue range (tutoring etc.) and of the peasant farms.</p>

			initiative"	<p>4. Introduction of personal income tax holidays for self-employed persons on the general taxation system when setting the limit of taxable income.</p>
6	Improvement of the housing condition quality	In-system	<p>1. Russian Federation Presidential Decree dated 7th May of 2018 # 204 "About national goals and strategic tasks of the Russian Federation development for the period up to 2024" (point 6).</p> <p>2. National project "Housing and urban environment"</p> <p>(Approved by Presidium of the Russian Federation Presidential Council for Strategic Development and National projects, minutes of meeting, dated 24/12/2018, # 16)</p>	<p>1. Exemption from personal income tax of compensation for reimbursement of mortgage loan interest; revenue in the form of housing cost received free of charge in accordance with the legislation.</p> <p>2. Exemption from personal income of revenue received by the sale of property, owned by a taxpayer for more than maximum established period 3 (5) years.</p> <p>3. New mechanism of differentiated granting of the property tax deduction (table 4.1.3), creating the possibility to obtain property tax deductions for several mortgage loans (for an amount not more than 3 million rubles).</p> <p>4. Property tax deduction for residential property rental costs.</p> <p>5 . Applying increasing coefficients to land tax for individual housing construction.</p> <p>6 . The possibility of applying a tax to professional income while renting out residential premises.</p> <p>7. Reduction of the time-</p>

				limit period for possession of single residential premises for personal income tax purposes.
--	--	--	--	--

Source: developed by the author.

Discussion

The system approach in taxation has been applied relatively recently. The application of the system approach in taxation ensures the realization of multidirectional interests of all participants of tax relations and is also relevant in the sphere of taxation management. In this case, the theoretical significance of the system approach the author concludes in the integrity and nature of the relationship of tax management elements, practical - in the multidirectional interests, goals, objectives of tax relations participants [\[27\]](#).

First, the present article contributes directly to the extensive literature on systems economics [\[28-30\]](#). Secondly, there are no analogues of the presented architectonics of the taxation system, in particular it takes into account not only its internal and external environment, but also the mechanisms of transformation under the influence of evolutionary processes. Some of its elements in general do not contradict the results of foreign studies presented earlier. Thus, the selected principles of system construction correspond to the principles of a complex economic system highlighted by Roundy et al. [\[18\]](#). Roundy: self-organization; open but clear boundaries; complex components; nonlinearity; adaptability and sensitivity to initial conditions. A single position coordinated with the author's position is also noted in foreign studies on the interaction between taxation of individuals and the system of social support [\[8\]](#).

A debatable point is the chosen methodological approach of the study. In the literature on public finance, there are two main approaches to the evaluation of tax system projects and policies [\[30\]](#). One of them is normative and studies the optimal tax system, and it is used in the context of this paper. The other way examines the excess tax burden at a point defined by the existing tax system. A number of researchers confirm the priority of the second approach, as it has intuitive appeal and is widely used in policy making as a comparative measure of distortion from different taxes [\[31\]](#). At the same time, the theory of optimal taxation (method one) aims to characterize which tax system should be chosen to maximize the social welfare function subject to a number of constraints. The optimality of a particular tax system depends on the choice of the social welfare function [\[32\]](#).

As for the type composition of taxes included in individual taxation system, it seems to be the most discussed in the scientific literature. In particular, the scientific community has reached a consensus on the issue of including taxes on income, property, and capital into the system of personal taxation. It has been found that residential taxation policy affects how capital income should be taxed, due to the substitution of residential and nonresidential capital [\[5\]](#). Scholars give a special increasing role to inheritance and gift taxes [\[33\]](#). At the same time, the position on indirect taxes is ambiguous. In contrast to the author's opinion, for example, Christl et al. (2020) believe that indirect taxes are an independent element of individual taxation system (the current study refers them to the external environment elements) [\[34\]](#). They emphasize the importance of including both indirect taxes and in-kind benefits in a comprehensive analysis of the redistributive impact

of the welfare state. Such an approach of American scientists is fraught with the fact that within the framework of the presented tax system architectonics, indirect taxes, being built into the system of regulators, should be established primarily in the interests of natural persons. However, such taxes are far from being business-neutral, and therefore should be built into the system of taxation of economic entities (organizations), while taking into account individual interests of individuals.

Conclusions

Scientific novelty of the study consists in forming the concept of architectonics of individual taxation system. Such system is a dual open unrestricted spatio-temporal economic system, consisting of lower level subsystems: object, project, process, and environment subsystems, differentiated by the following objectives. First, impact on the population (spatial impact) and the second, sustainable evolutionary development (temporal impact). This system has the property of parity and operates on the principles of permanence and stability, coordination, dynamism and synergy.

As noted above, the effective functioning of any system is possible only based on the principles of duality. Duality in the system context is understood as a situation in which there are two systems represented by elements and relations between them. Each element of one system is compared with an element of the other. Each relation on the set of elements of the first system is compared with a relation on the set of elements of the second system in such a way that if the elements of the first system are in a certain relation, then their corresponding elements of the second system are also in this relation [\[29\]](#).

The possibilities of practical application of the results of this study consist in the use of the presented architectonics of individual taxation system for the development of tax regulation instruments by governments and ministries of the world, as well as national tax administrations for the development of mechanisms of tax control over the income, property and capital of individuals.

The presented description of individual taxation system gives only its internal semantics, not revealing the peculiarities of functioning and building relationships in the external space. In this connection, the two most relevant areas for further research of the system approach in the taxation of individuals are as follows:

- 1) development of mathematical modeling of the system architectonics and transforming it from a general system view into a model that can be subjected to validation;
- 2) further clarification and identification of tax system elements to specify the legislative norms and rules for determining tax liabilities, the mechanism of their administration.

The implementation limitations of the study derive in part from its methodological limitations, since further testing of the mathematical model, as noted earlier, requires either a complete set of confidential data on taxpayers or a series of laboratory experiments followed by extrapolation of the sample results to the general population. In addition, the applicability of the presented model (as well as any other mathematical model) is limited by the degree of similarity between the model and the original. In particular, the author's development is based on the results of the tax policy in the Russian Federation. While adaptation of it in other countries would require additional parameter superstructure, for example, the transformation of the equation characterizing the regulatory function of taxes in terms of inclusion or exclusion of certain decile groups of the

population by income.

Библиография

1. Леонтьев Б.Б. Обоснование теории системной экономики // Правовая информатика. 2015. №4. С. 4-21.
2. Алиев С.Б. Правовой мониторинг регулирования интеллектуальной собственности в Евразийском экономическом пространстве // Мониторинг правоприменения. 2015. №3 (16). С. 4-13.
3. Цокова В.А., Кабисова А.Р., Халин А.А. Методологические аспекты анализа сущности налоговой системы на основе системного подхода // Экономические исследования. 2013. № 1. С. 5.
4. Шмелев Ю.Д. Концепция реформирования налоговой системы Российской Федерации, основанная на реализации принципа справедливости и социальной функции налогов: дис. доктора экономических наук: 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. Москва. 2008. 459 с.
5. Makoto Nakajima Capital income taxation with housing // Journal of Economic Dynamics and Control. 2020. Vol. 115. 103883. <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2020.103883>.
6. Horne R., Felsenstein D. Is property assessment really essential for taxation? Evaluating the performance of an 'Alternative Assessment' method // Land Use Policy. 2010. Vol. 27. Is. 4. P. 1181-1189. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2010.03.008>.
7. Morini M., Pellegrino S. Personal income tax reforms: A genetic algorithm approach // European Journal of Operational Research. 2018. Vol. 264. Is. 3. P. 994-1004. <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2016.07.059>.
8. Benczúr P., Kátay G., Kiss Á. Assessing the economic and social impact of tax and benefit reforms: A general-equilibrium microsimulation approach applied to Hungary // Economic Modelling. 2018. Vol. 75. P. 441-457. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2018.06.016>.
9. Bhattarai K., Benjasak C. Growth and redistribution impacts of income taxes in the Thai Economy: A dynamic CGE analysis // The Journal of Economic Asymmetries. 2020. Vol. 23. <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2020.e00189>.
10. Тихонова А.В. Имитационное математическое моделирование системы подоходного налогообложения с использованием критерия Q-Тьюки // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. 2019. Т. 12. № 1. С. 138-152. DOI: 10.15838/esc.2019.1.61.8
11. Avram S., Popova D. Do taxes and transfers reduce gender income inequality? Evidence from eight European welfare states // Social Science Research. 2021. 102644. <https://doi.org/10.1016/j.ssresearch.2021.102644>.
12. Frey C., Christoph A. Schaltegger Progressive taxes and top income shares: A historical perspective on pre-and post-tax income concentration in Switzerland // Economics Letters 2016. Vol. 148. P. 5-9. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2016.08.041>.
13. Nicolis G., Prigogine I. Self-organization in nonequilibrium systems // Wiley, New York, NY. 1977.
14. Statistics on labour income and inequality. Режим доступа: <https://ilostat.ilo.org/topics/labour-income/> (дата обращения: 05.09.2023).
15. Glogowsky U. Behavioral responses to inheritance and gift taxation: Evidence from Germany // Journal of Public Economics. 2021. Vol. 193. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104309>.

16. Ксиропулос И.Д. Налоговые инструменты социальной поддержки населения / И.Д. Ксиропулос // *Налоги и налогообложение*. 2017. № 6. С. 43-57.
17. Клейнер Г.Б. Стратегия системной гармонизации экономики России // *Экономические стратегии*. 2008. № 5-6. С.72-79.
18. Roundy P.T., Bradshaw M., Beverly K. Brockman The emergence of entrepreneurial ecosystems: A complex adaptive systems approach // *Journal of Business Research*. 2018. Vol. 86. P. 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.01.032>.
19. Najmaei A. Using mixed-methods designs to capture the essence of complexity in the entrepreneurship research: An introductory essay and a research agenda // E.S.C. Berger, A. Kuckertz (Eds.), *Complexity in entrepreneurship, innovation and technology research*. 2016. P. 13-36.
20. Fiss P.C. A set-theoretic approach to organizational configurations // *Academy of Management Review*. 2007. Vol. 32 (4). P. 1180-1198.
21. Berger E.S.C. Is qualitative comparative analysis an emerging method? Structured literature review and bibliometric analysis of QCA applications in business and management research // E.S.C. Berger, A. Kuckertz (Eds.), *Complexity in entrepreneurship, innovation and technology research*. 2016. P. 1-9.
22. Olya H.G., Mehran J. Modelling tourism expenditure using complexity theory // *Journal of Business Research*. 2017. Vol. 75 (2). P. 147-158.
23. McKelvey B. Toward a complexity science of entrepreneurship // *Journal of Business Venturing*. 2004. Vol. 19 (3). P. 313-341.
24. Graebner M.E., Martin J.A., Roundy P.T. Qualitative data: Cooking without a recipe // *Strategic Organization*. 2012. Vol. 10 (3). P. 276-284.
25. Милоголов Н.С., Пономарева К.А. Международная кооперация налоговых администраций при налогообложении цифровых бизнес-моделей: миф или реальность? // *Налоги*. 2021. № 3. С. 29-33.
26. Marenzi A., Rizzi D., Zanette M. Incentives for voluntary health insurance in a national health system: Evidence from Italy // *Health Policy*. 2021. Vol. 125. Is. 6. P. 685-692. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2021.03.007>.
27. Тюрина Ю.Г. Теоретические аспекты применения системного подхода в налогообложении // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. №2. С. 128-133.
28. Bertalanffy L. Stoffwechseltypen und Wachstumstypen, 61, *Biol Zentralbt*. 1941. P. 510-530.
29. Клейнер Г.Б. Принципы двойственности в свете системной экономической теории // *Вопросы экономики*. 2019. № 11. С. 127-149.
30. Quade E.S. Analysis for Military Decisions // *United States air force project rent*. 1964. 394 p.
31. Tran C., Wende S. On the marginal excess burden of taxation in an overlapping generations model // *Journal of Macroeconomics*. 2021. 103377. <https://doi.org/10.1016/j.jmacro.2021.103377>.
32. Fehr H., Kindermann F. Taxing capital along the transition-Not a bad idea after all? // *J. Econom. Dynam. Control*. 2015. Vol. 51. P. 64.
33. Kindermann F., Mayr L., Sachs D. Inheritance taxation and wealth effects on the labor supply of heirs // *Journal of Public Economics*. 2020. Vol. 191. 104127. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.104127>.
34. Christl M., Köppl-Turyna M., Lorenz H., Kucsera D. Redistribution within the tax-benefits system in Austria // *Economic Analysis and Policy*. 2020. Vol. 68. P. 250-264.

<https://doi.org/10.1016/j.eap.2020.09.011>

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Предметом исследования выступают отношения, возникающие в процессе налогового администрирования физических лиц.

Методология исследования, использованная автором, основана на следующих методах научного познания: сравнение, анализ, синтез теоретического материала.

Актуальность. Тема, предложенная автором, представляется весьма актуальной. В первую очередь, это обусловлено тем, что грамотно выстроенная система налогообложения физических лиц позволяет решать в том числе и социальные задачи.

Научная новизна. Научная составляющая исследования заключается в модернизации существующей системы налогообложения физических лиц, а также обоснованию применения системного подхода к моделированию основных элементов такой системы.

Библиография. Анализ библиографии позволяет сделать вывод о том, что автор в достаточном объеме изучил научные труды по исследуемой проблематике. Присутствуют иностранные источники, в целом список литературы состоит из 34 наименований.

Апелляция к оппонентам. В статье присутствуют адресные ссылки на исследования, в том числе иностранные, дана их критическая оценка.

Стиль, структура, содержание. Стиль статьи является научным, соответствует требованиям журнала. В статье выделены классические структурные разделы. Устоявшиеся налоговые категории верно переведены на английский язык.

Автор на хорошем теоретическом уровне проводит анализ структурных сдвигов денежных доходов в России. Особое внимание уделено обоснованию необходимости трансформации существующей системы налогообложения физических лиц. Интерес вызывает авторская структура системы налогообложения физических лиц и входящих в нее элементов – подсистем. В статье проведено исследование дуалистичности системы налогообложения физических лиц, обоснована ее взаимосвязь с социальной политикой. Дискуссионным является предложение автора освободить от налогообложения один автомобиль на семью, в первую очередь, с точки зрения оценки эффективности такого нововведения для бюджетной системы. Какова будет доля выпадающих доходов? Предложения автора по развитию существующей системы налогообложения физических лиц являются интересными, однако, требуют дополнительного обоснования, что вероятнее всего будет отражено в следующих публикациях.

В качестве замечаний- рекомендаций хотелось бы отметить следующее.

Под рисунком 1 следует сделать ссылку на источник, если он составлен лично автором, то необходимо указать это. Данные в таблицах необходимо обновить по состоянию на 2022 год или объяснить, почему такие данные не могут использоваться.

Выводы, интерес читательской аудитории. Представленный материал может открыть новые перспективы для дальнейших исследований. Он будет интересен тем, кто занимается изучением проблем налогового администрирования и моделирования системы налогообложения физических лиц.

Статья соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение», предъявляемым к такого рода работам, и рекомендуется к публикации с учетом замечаний рецензента.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Гарибов А.Г. — Развитие налогового стимулирования некоммерческих организаций // Налоги и налогообложение. — 2023. — № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43992 EDN: FTWPIW URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43992

Развитие налогового стимулирования некоммерческих организаций

Гарибов Александр Георгиевич

студент, Факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации

127083, Россия, Москва, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15

✉ garibov1507@yandex.ru



[Статья из рубрики "Налогообложение некоммерческих организаций"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.43992

EDN:

FTWPIW

Дата направления статьи в редакцию:

08-09-2023

Аннотация: Предметом исследования является выявление возможных путей развития налогового стимулирования некоммерческих организаций в России. Автором делается акцент на важной роли некоммерческих организаций в экономическом развитии страны и оказании социальных услуг обществу, повышении качества жизни различных слоев населения. В данной работе рассматриваются теоретические аспекты функционирования НКО и системы их налогообложения, анализируется динамика действующих и вновь создаваемых НКО и влияющие на нее факторы; выявляются основные проблемы в применении норм Налогового кодекса РФ, усложняющие деятельность некоммерческих организаций, а также существующие пробелы в законодательстве, вызывающие противоречия в налоговой практике. Особое место в научном исследовании занимает разработка возможных вариантов реформирования действующих нормативно-правовых актов в области налогообложения для стимулирования развития отечественного некоммерческого сектора. По итогам работы делается вывод о противоречивости налогового законодательства и наличии административных барьеров, тормозящих развитие некоммерческого сектора в России. По мнению автора, сформулированные в

данной научной статье предложения по изменению законодательства, могут быть применены на практике и призваны улучшить существующие условия для функционирования некоммерческих организаций в России, создать дополнительные налоговые стимулы для развития некоммерческого сектора в нашей стране.

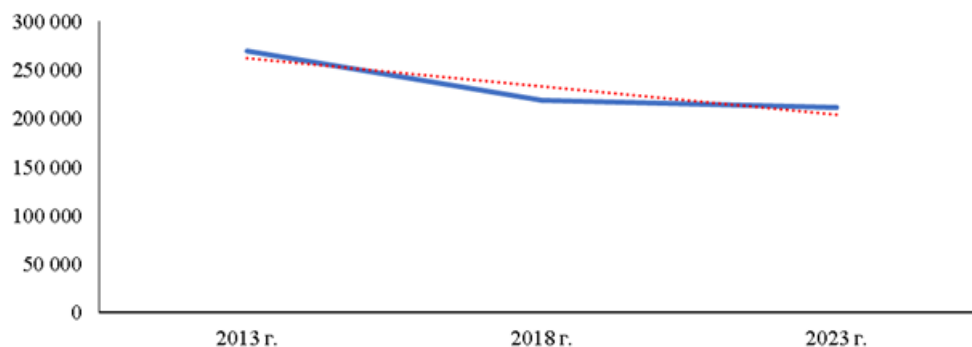
Ключевые слова:

Некоммерческие организации, НДС, налог на прибыль, упрощенная система налогообложения, налоговое стимулирование, целевые поступления, целевое финансирование, раздельный учет, благотворительная деятельность, спонсорская помощь

Введение. В процессе устойчивого и комплексного развития страны, становления и эффективного функционирования социальной сферы важную роль играют некоммерческие организации (далее НКО), об этом говорит не только отечественный, но и передовой зарубежный опыт. Именно НКО, будучи важнейшим институтом гражданского общества, направляют свои усилия на решение различных социальных проблем, а также удовлетворение нематериальных потребностей населения.

В соответствии с Федеральным законом от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» некоммерческой организацией признается «организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками» (Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях»). В России предусмотрено значительное количество организационно-правовых форм, в которых могут создаваться НКО, а также цели, для достижения которых они создаются. Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность, но только при условии, что доходы от такой деятельности направляются исключительно на цели создания этой НКО, а сама возможность вести предпринимательскую деятельность прописана в учредительных документах. Такое положение, по сути, составляет основу для построения большинства нормативно-правовых актов, регулирующих деятельность НКО, в том числе и в плоскости налогового законодательства. В целом некоммерческие организации являются плательщиками тех же налогов, что и другие организационно-правовые формы предприятий, однако при ведении ими предпринимательской деятельности происходит разделение: основная деятельность таких организаций, то есть уставная, налогами не облагается; а коммерческая деятельность облагается установленными законодательством налогами в общем порядке, как и у коммерческих организаций. НКО, применяющие общую систему налогообложения, уплачивают налог на прибыль организаций и НДС по большей части с операций, связанных с коммерческой деятельностью. Также при наличии объекта налогообложения, даже при ведении исключительно уставной деятельности, НКО платят и имущественные налоги. НКО могут применять и упрощенную систему налогообложения. Тогда организациями уплачивается единый налог по УСН (также с коммерческих операций), который заменяет собой налог на прибыль организаций, НДС и налог на имущество организаций.

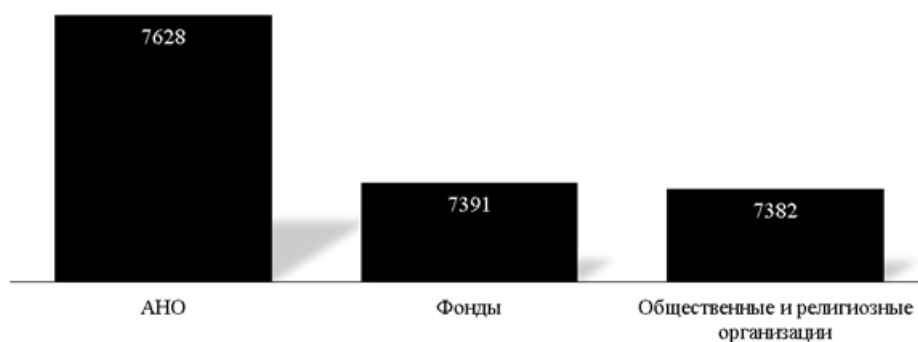
Количество некоммерческих организаций в России демонстрирует некоторое снижение. На сегодняшний день число записей в реестре Министерства юстиции составляет 212887 (Информационный портал Министерства юстиции Российской Федерации (дата обращения: 11.05.2023)). В 2018 году таких организаций было около 219 тысяч, а 10 лет назад в 2013 году – порядка 270 тысяч.



Источник: составлено автором по данным Росстата.

Рисунок 1. Количество зарегистрированных НКО в России.

Территориальное размещения НКО в России неравномерно. Наибольшее количество НКО зарегистрировано в Москве – по состоянию на 1 января 2023 года их количество составляет 42720 (число некоммерческих организаций, учтенных в территориальном разделе статрегистра Росстата), среди которых первое место занимают автономные некоммерческие организации – 7628, далее фонды – 7391, на третьем месте – общественные и религиозные организации – 7382 (рисунок 2).



Источник: составлено автором по данным Росстата.

Рисунок 2. Количество НКО в Москве по формам собственности на 01.01.23

На количество вновь создаваемых и эффективность действующих НКО влияет множество факторов и важнейший из них – налогообложение таких организаций. Причины отсутствия роста и даже определенного снижения количества НКО, на наш взгляд, обусловлены различными факторами, но ключевые – отсутствие должных мер поддержки со стороны государства на фоне низкой доходности таких организаций, особенно косвенных, в том числе в виде налогового стимулирования, а также огромное количество административных барьеров (сложность и избыточность отчетности, излишнее государственное регулирование, постоянное ужесточение законодательства, особенно относительно иностранных агентов, отсутствие должной доступной инфраструктуры, высокий уровень бюрократизации и коррупции и многое другое).

Выделение особенностей налогообложения НКО необходимо как для избежания рисков и полного соблюдения действующего законодательства, так и для понимания путей совершенствования в целях стимулирования развития некоммерческого сектора в России.

Актуальность данной темы обусловлена необходимостью понимания действующего налогового механизма стимулирования деятельности некоммерческих организаций для

возможного дальнейшего его совершенствования в целях повышения уровня развития социальной сферы и оказываемых нематериальных услуг в России.

Обзор литературы. По мере развития некоммерческого сектора в России вопрос налогообложения НКО находит отражение в большом количестве исследований отечественных ученых. Однако стоит отметить, что на сегодняшний день некоммерческий сектор еще не получил такого охвата в научных работах, как другие сферы и отрасли в аспекте налогообложения и его особенностей (например, в области добычи полезных ископаемых, торговли, промышленности и т.п.).

В своей работе «Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России», С. Синельников-Мурылев и И. Трунин рассматривали теоретические аспекты деятельности некоммерческих организаций, налоговый режим для НКО в России, а также возможные варианты его реформирования [\[1\]](#). Несмотря на то, что данный научный труд был опубликован более 15 лет назад, многие из обозначенных проблем не были решены, а значит, и не потеряли актуальности. Авторы выделили, в частности, такие проблемы как возможность не облагать доходы от пожертвований только если пожертвования являются благотворительными; ограничения в финансировании НКО иностранными лицами; отсутствие должного регулирования в вопросе пассивных инвестиций, осуществляемых НКО, и обложение налогом на прибыль организаций доходов, полученных при помощи различных инструментов управления средствами. Авторским коллективом были сформулированы различные предложения по совершенствованию системы налогообложения некоммерческих организаций в России, например исключение доходов от пассивных инвестиций из налоговой базы по налогу на прибыль организаций для определенного круга НКО; разработка четких критериев, условий и поправок в Налоговый кодекс РФ для возможного освобождения НКО от исчисления и уплаты налога на прибыль.

В работе «Дискуссионные вопросы налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций» авторы Грищенко А.В., Грищенко Ю.И. и Чигракова Н.М. выделили три этапа становления налоговой системы в части некоммерческого сектора [\[2\]](#). Первый этап с 1980 по 1993 гг., по мнению авторов, характеризуется неким возрождением некоммерческого сектора и введением в начале 1990-х годов первых льгот по налогу на прибыль организаций, которые распространялись на часть прибыли, направляемую на социальные цели, такие как, например, благотворительность, содержание детских учреждений, экологические мероприятия и др. Второй этап (1994 – 1999) являлся, по сути, становлением некоммерческого сектора. Именно в этот период была сформирована основная законодательная база функционирования некоммерческих организаций в России. В частности, 30 ноября 1994 г. в часть первую Гражданского кодекса РФ был введен новый раздел «некоммерческие организации», который в том числе установил формы некоммерческих организаций и их характеристики. Также авторами говорится об установлении некоторых налоговых преференций, касающихся НКО в сфере культуры и искусства. Третий этап, уже современного развития некоммерческого сектора, начался с введением Налогового кодекса РФ и по сей день продолжается. Как отмечают авторы работы, вступившая в силу глава 25 НК РФ аннулировала «почти все имевшиеся льготы по налогу на прибыль организаций, касающиеся и некоммерческих организаций, и их жертвователей» [\[2\]](#). Вместе с тем отметим, что по мере эволюции налогового законодательства в современной России, появлялось все больше различных льгот для НКО, которые, в отличие от предыдущих этапов развития, упомянутых ранее, имели уже более четкое законодательное оформление и структуру.

В ряде исследований подчеркивается также, что существующая сегодня система налогового стимулирования НКО ориентирована в основном на плательщиков общего режима налогообложения, в то время как большинство НКО применяет УСН [3]. В частности, особенности применения НКО специальных налоговых режимов и, в частности специфику определения порога доходов для применения УСН рассматривал в своей работе Грищенко Ю.И. [4].

При анализе особенностей исчисления налогов некоммерческими организациями в некоторых научных работах делается акцент на отсутствии в налоговом законодательстве механизма распределения сумм НДС по общехозяйственным расходам НКО [5]. Кроме того, в научных исследованиях уделяется внимание учету и отчетности НКО, выделяется недостаточная информативность и полнота раскрытия информации в Отчете о целевом использовании средств [6].

Некоторые авторы рассматривают различные, в том числе налоговые, методы поддержки НКО в условиях пандемии COVID-19. Уделяется внимание зарубежному опыту поддержки некоммерческих организаций в пандемийный период, сравнению этих мер в разных странах, а также приводится Российский опыт по этому вопросу [7].

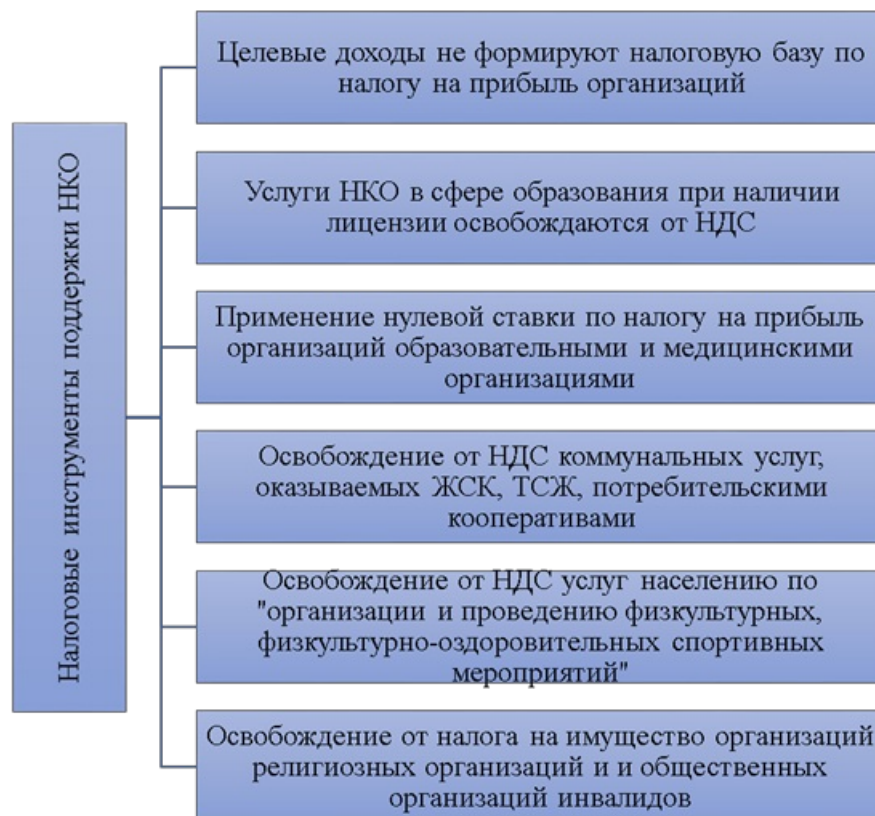
Представляют интерес меры стимулирования НКО в региональном разрезе. Так, Чикина А.С. и Офицеров П.Л. в своей работе рассматривают основные меры поддержки некоммерческих организаций в Ульяновской области. Авторы, приводя нормативно-правовые акты субъекта, регулирующие некоммерческую сферу, анализируют показатели разных форм поддержки НКО, отмечая необходимость дальнейшего развития государственного стимулирования данного сектора [8].

Авторами научных публикаций также делается акцент на важности некоммерческого сектора для развития экономики и улучшения качества жизни населения и необходимости создания единой государственной политики по формированию и эффективному функционированию «третьего сектора» в России [9].

Большой интерес представляют статьи зарубежных авторов, касающиеся вопросов налогообложения и налогового стимулирования некоммерческого сектора. Так, в одной из работ рассматриваются налоговые льготы для НКО в США, в том числе затрагивается исторический аспект этих льгот, а также оценивается эластичность налога на доходы благотворительных организаций [10]. На основе аналитики налоговых деклараций НКО и различных расчетов автором предлагается новый подход к оценке важности налоговых льгот, касающихся благотворительных пожертвований.

В другой зарубежной работе оспаривается рациональность освобождения некоммерческих организаций от «федерального корпоративного налога» (аналог налога на прибыль организаций) в США [11]. По мнению авторов этой статьи выгоды от такой льготы не всегда перевешивают издержки. А различные эффекты, достигаемые конкуренцией между некоммерческими организациями на одном рынке, даже рушатся из-за льгот по налогу на прибыль.

Система налогового стимулирования НКО. Налогообложение НКО во многих странах мира содержит в себе значительную стимулирующую составляющую (рисунок 3).



Источник: составлено автором самостоятельно.

Рисунок 3. Инструменты налогового стимулирования НКО

Для более четкого понимания механизма налогообложения некоммерческих организаций и дальнейшего разбора некоторых проблем в этой области, рассмотрим более детально налог на прибыль организаций и НДС. Доходы, получаемые НКО для достижения уставных целей, не подлежат налогообложению. Такие доходы называются целевыми. Для того чтобы средства признавались целевыми и не включались в налоговую базу по налогу на прибыль организаций к ним предъявляются следующие требования:

- безвозмездное получение;
- использование по целевому назначению;
- раздельный учет.

Целевые источники дохода НКО делятся на две категории: средства целевого финансирования и целевые поступления. Все виды средств целевого финансирования перечислены в пп.14 п.1 ст. 251 НК РФ. Примером целевого финансирования являются гранты. П.2 ст.251 НК РФ раскрывает содержание второй категории целевых источников доходов – целевых поступлений. Основным видом таких поступлений являются средства различных уровней бюджета. Отличие перечисленных видов целевых источников состоит в том, что целевое финансирование выделяется на некоммерческую деятельность в целом, а целевые поступления на конкретные программы или статьи расходов.

Доходы от реализации, то есть предпринимательской деятельности, а также внереализационные доходы облагаются налогом на прибыль организаций НКО по общим правилам. Однако, в некоторых ситуациях на практике выделяются особенности, например, если организация продает основное средство, приобретенное за счет целевых средств, до окончания срока полезного использования, то облагаться будет вся стоимость основного средства, поскольку оно не было использовано по назначению

(Письмо Минфина России от 26.06.2020 № 03-03-06/1/55183). В части расходов, также важно ведение раздельного учета, то есть: расходы, понесенные за счет целевых средств, не учитываются при налогообложении; учесть можно только те расходы, которые производятся за счет предпринимательской деятельности. Это правило относится ко всем видам расходов. Например, амортизация начисляется только на основные средства, приобретенные за счет доходов от коммерческой деятельности. Безусловно, основные средства зачастую используются некоммерческими организациями одновременно в уставных и предпринимательских целях. Но учесть даже часть амортизации нельзя, так как официально закрепленный порядок разделения амортизационных отчислений не закреплен.

В налоге на добавленную стоимость в рамках обложения некоммерческих организаций прослеживается аналогичная особенность: налоговую базу по НДС формируют лишь операции от предпринимательской деятельности; целевые поступления не являются объектом налогообложения и, соответственно, не участвуют в формировании налоговой базы по НДС.

В ст. 149 НК РФ приведены операции, не подлежащие налогообложению НДС. Часть из этих льгот распространяется только на некоммерческие организации. Например, услуги в сфере образования. В соответствии с пп.14 п.2 ст. 149 НК РФ они должны быть указаны в лицензии, выданной соответствующей НКО. При этом доходы от реализации других услуг или товаров будут подлежать обложению НДС вне зависимости от их дальнейшей направленности. Еще одним примером льготы только для некоммерческих организаций является освобождение от обложения НДС коммунальных услуг, которые предоставляются различными управляющими организациями в сфере ЖКХ: ЖСК, ТСЖ, потребительскими кооперативами и др. При этом такие НКО должны сами оказывать коммунальные услуги, а не выступать посредником, закупая их у других организаций. Также на НКО распространяется право освобождения от уплаты НДС в случае, когда выручка за три предшествующих периода не превышала 2 миллионов рублей. При этом важно отметить, что целевые поступления в лимит не включаются, так как не являются выручкой для организации. В сфере физической культуры и спорта работает большое количество НКО и государством также введены определенные льготы. Так, одной из мер налогового стимулирования является освобождение от НДС услуг населению по «организации и проведению физкультурных, физкультурно-оздоровительных спортивных мероприятий». Также в соответствии с пп.13 п.3 ст. 149 не подлежат обложению НДС реализация входных билетов на спортивно-зрелищные мероприятия и аренда спортивных сооружений для таких мероприятий. Поэтому, в случае с НКО, если, например, ее уставной деятельностью является популяризация и развитие физической культуры и спорта и при этом она продает абонементы на тренировки в своем учреждении, то такая реализация облагаться НДС не будет, несмотря на то что будет являться предпринимательской деятельностью.

Одной из основных сфер деятельности НКО является благотворительность. Законодательство освобождает передачу товаров, (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности. Также освобождаются от НДС общественные организации инвалидов, соответствующие требованиям пп.2 п.3 ст.149.

Вопрос принятия НДС к вычету по общехозяйственным операциям, то есть операциям, касающимся и коммерческой, и некоммерческой деятельности весьма сложен. Например, Э.С. Митюкова считает, что распределение НДС в таком случае может привести к разбирательству в суде [\[12\]](#). Главное обоснование такой позиции – при осуществлении

организацией уставной деятельности не возникает понятия отгруженных товаров, работ и услуг. Кроме того, все поступления по основной деятельности, то есть целевое финансирование являются безвозмездными и при этом могут быть направлены как на конкретные программы, так и на поддержание деятельности НКО в целом. Поэтому посчитать пропорцию по выручке, как это закреплено в п.4 ст. 170 достаточно проблематично, а следовательно, распределение НДС по общехозяйственным операциям по видам деятельности и последующее принятие к вычету является налоговым риском.

Еще одна льгота, связанная с оплатой труда, но, тем не менее, относимая к некоммерческим организациям, связана с освобождением от зарплатных налогов. Согласно п.1 ст. 217 НК РФ и пп.2 п. 1 ст. 422 НК РФ от НДФЛ и страховых взносов освобождается питание спортсменов и спортивных судей, спортивное оборудование и форма при тренировочном процессе и участии в соревнованиях. Такая льгота, особенно при большом количестве спортсменов или организации крупных соревнований, позволяет экономить НКО на расходах на оплату труда.

Некоммерческие организации являются плательщиками налога на имущество организаций. При этом объектом налогообложения признается лишь недвижимость, так как движимое имущество с 2019 года было освобождено от налогообложения. Порядок определения налоговой базы и исчисления налога по имуществу, используемому для предпринимательской деятельности, аналогичен механизму у коммерческих организаций. Налоговая база согласно статье 375 определяется одним из двух вариантов: 1) среднегодовая стоимость имущества; 2) кадастровая стоимость объектов имущества, перечисленных в статье 378.2 НК РФ. По имуществу, используемому в некоммерческих, уставных целях, есть особенности и льготы при обложении данным налогом. При этом как такового разделения для обложения налогом на имущество для коммерческих и некоммерческих организаций нет, определенные послабления введены законом в общем порядке. Перечень организаций, освобожденных от налогообложения, поименован в ст. 381 НК РФ. Так, согласно п.2 ст. 381 религиозные организации освобождаются от налога на имущество, которое используется ими в религиозной деятельности. Пунктом 3 вышеупомянутой статьи в отношении имущества, используемого в уставной деятельности, освобождены от уплаты общероссийские общественные организации инвалидов, в которых не менее 80% сотрудников являются инвалидами и их представителями. Освобождено и по п.14 ст. 381 имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций.

Продолжая тему имущественных налогов, рассмотрим транспортный налог. В статье 358 НК РФ закреплены транспортные средства, не являющиеся объектом налогообложения. Эта льгота распространяется на все организации, а также на физических лиц. Отдельных льгот для НКО по транспортному налогу в Налоговом кодексе не предусмотрено. Однако, транспортный налог является региональным налогом, следовательно субъекты Российской Федерации могут устанавливать льготы на своей территории. Так, статья 7 Закона Московской области «О льготном налогообложении в Московской области» (Закон Московской области от 24.11.2003 № 151/2004-ОЗ «О льготном налогообложении в Московской области») освобождает от уплаты транспортного налога общественные организации инвалидов. Кроме того, согласно ст. 26.7 вышеуказанного закона от уплаты данного налога освобождены образовательные организации, осуществляющие образовательную деятельность по дополнительным образовательным программам. В соответствии с п.2 ст.26.30 того же закона с 2020 по 2022 года от уплаты налога освобождались и социально-ориентированные некоммерческие организации. В законодательстве других регионов также можно найти практику точечного освобождения

НКО от уплаты транспортного налога.

Проблемы налогообложения НКО. Как уже говорилось ранее, обложению налогом на прибыль организаций подлежат только доходы от коммерческой деятельности. Однако законодательством не упоминается пассивный доход НКО, например, от размещения целевых средств на банковских депозитах. У организации могут появляться временно свободные целевые средства (полученные без конкретных сроков и статей расходования) и вполне понятным может быть применение различных финансовых инструментов. НКО могут инвестировать в государственные ценные бумаги, акции и облигации Российских компаний, денежные средства и депозиты, и другие инструменты. Рассмотрим подробнее банковские депозиты как один из наиболее популярных и менее рискованных финансовых инструментов.

Согласно позиции Минфина России, размещение свободных остатков целевых поступлений на депозитных счетах является формой сохранения денежных средств и не учитывается в налоговой базе по налогу на прибыль организаций (Письмо Минфина от 25.04.2019 № 03-03-06/1/30255). При этом полученные проценты от такого размещения средств являются внереализационным доходом и подлежат налогообложению. Но ранее в своих разъяснениях Министерство финансов делало акцент на том, что все же основным критерием отнесения к некоммерческой деятельности размещения остатков целевых средств является конечное использование этих средств по целевому назначению (Письмо Минфина от 28.03.2008 № 03-03-06/4/17). В частности, выделялись такие критерии как обоснование неполного использования целевых средств и минимизации риска обесценивания данных средств; отсутствие расходов по размещению этих целевых средств на депозитных счетах. В этом вопросе, на наш взгляд, можно выделить две проблемы. Первая проблема заключается фактически в полном отсутствии законодательного регулирования данного вопроса. Даже позиции Минфина несколько отличаются, если брать определенный временной промежуток. Если по налогообложению процентов в случае с вкладами не возникает вопросов, то вот с налогообложением размещения самих целевых средств есть определенные вопросы. Не совсем понятно, как обосновывать целесообразность неполного расходования средств и размещения их с использованием финансового инструмента. И в целом целевое финансирование подразумевает собой целевое использование полученных средств. Как при размещении, допустим, на тот же депозит, разделять эти целевые средства и как потом доказывать их конечное целевое использование – законодатель никак не отвечает на данный вопрос. Вторая проблема, отчасти, вытекает из первой. Использование финансовых инструментов для сохранения целевых средств, как мы уже могли убедиться, является весьма неоднозначным и может привести к необходимости обоснования данной операции. Также жертвователи вправе ограничить подобное использование имущества благополучателем. А нецелевое использование денежных средств ведет к начислению налога и другим возможным последствиям, утвержденным нормативно-правовыми актами. Следовательно, у некоммерческих организаций возникают налоговые и финансовые риски. В условиях ограниченности и в то же время возрастающей потребности в финансовых ресурсах, необходимости сохранения имеющихся средств, особенно при проявившейся в последние годы определенной макроэкономической нестабильности, такая сложность и рискованность в использовании финансовых инструментов ограничивает возможности для дополнительного финансирования и развития НКО в России.

Видятся проблемы и в налогообложении некоммерческих организаций еще одним основным налогом - НДС. Согласно пп.12 п.3 ст. 149 НК РФ безвозмездная передача ТРУ

в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом от 11.05.1995 года №135-ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве» не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Цели благотворительной деятельности прописаны в ст. 2 вышеупомянутого Федерального закона и данный перечень является закрытым. При этом важно отметить, что благотворительность носит абсолютно безвозмездный характер. Существует еще один источник доходов, в целом похожий на благотворительность. Это спонсорская помощь. В Федеральном законе «О рекламе» от 13.03.2006 № 38-ФЗ не выделяются ограничения для целей спонсорства, а также предполагается оказание услуг рекламы в качестве упоминания спонсора. То есть на основе определений, приведенных в ст.3 ФЗ № 38 можно сделать вывод о возмездном характере спонсорской помощи. Однако спонсорская помощь может быть безвозмездной, когда, например, спонсором при заключении договора не ставится условие о рекламе своих товаров, работ или услуг, но при этом существует противоречие требованиям ФЗ № 135. В законодательстве понятие безвозмездной спонсорской помощи не закреплено и, следовательно, возникает вопрос с включением такого поступления в налоговую базу по НДС. Здесь также возникает двоякая ситуация. В своем Постановлении ФАС Поволжского округа разъяснил, что важен сам характер помощи: если средства переданы бескорыстно и возмездный характер помощи не доказан, организация вправе пользоваться льготой, предусмотренной пп.12 п.3 ст.149 (Постановление ФАС Поволжского округа от 10.11.2005 № А55-2057/2005-29). С одной стороны, такая позиция кажется вполне логичной и обоснованной: если средства направляются на осуществление уставных целей, и их передача носит безвозмездный характер, то никаких препятствий для освобождения от НДС нет. Однако у данного вопроса есть и другое толкование. Само понятие спонсорства, закрепленное в действующем нормативно-правовом акте, подразумевает собой возмездность в виде обязательства оказания рекламных услуг - такой позиции придерживается Министерство финансов (Письмо Минфина № 03-03-06/3/80029 от 9.01.2017). В случае возмездности спонсорский взнос становится платой за рекламу и выступает объектом налогообложения НДС. Таким образом, отсутствие иных трактовок спонсорства в законодательстве и отсутствие как такового понятия безвозмездного спонсорства делает этот источник финансирования менее эффективным, так как он становится объектом налогообложения и, как следствие, организация лишается достаточно существенной его части. Безусловно, спонсорская помощь в случае ее безвозмездности может признаваться организацией как благотворительная, но по сути никаких обоснований с точки зрения закона у этой позиции нет, и в суде могут возникнуть определенные трудности. Если же безвозмездная спонсорская помощь осуществляется в целях, перечисленных в ФЗ № 135, то есть соответствует критериям благотворительности, то в целях уменьшения налоговых рисков стоит осуществлять такую помощь как благотворительную.

Предложения по совершенствованию налогообложения НКО. В рамках настоящего исследования автором выделены две проблемы, связанные с налогообложением доходов НКО НДС и налогом на прибыль организаций. Представим возможные варианты их решения.

По вопросу инвестирования целевых средств организации в финансовые инструменты, считаем возможным предусмотреть освобождение от налогообложения таких операций на законодательном уровне. Поскольку предполагается, что данные средства после возврата инвестиций все равно останутся целевыми и пойдут на уставную деятельность, такое освобождение возможно предусмотреть в п. 2 ст. 251 НК РФ, регулирующей освобождение целевых средств от обложения налогом на прибыль организаций.

Относительно самих финансовых инструментов, целесообразно освободить вложения в наименее рискованные из них, ведь целью НКО не должна являться максимизация прибыли и необходимо исключить неоправданный риск. Поэтому считаем возможным освободить вложения целевых средств НКО в акции и облигации российских организаций, а также размещение их на банковском депозите.

Полагаем, что размещение средств на депозите или приобретение акций никак не противоречат понятию некоммерческой организации и целям, ради достижения которых она создается. Причем для упрощения толкования закона, уменьшения налогового бремени и рисков возможно закрепление освобождения от обложения налогом на прибыль организаций не только самой суммы инвестирования, но и суммы процентов, получаемой в виде прибыли. Полученные проценты в таком случае, как и в целом инвестированная сумма целевых средств, должны быть потрачены только на уставную деятельность. Для этого предлагаем внести поправку в пункт 2 статьи 251 НК РФ в виде нового подпункта 24 и изложить его в следующей редакции: *средства, полученные некоммерческими организациями безвозмездно на обеспечение ведения уставной деятельности, инвестируемые в акции и облигаций российских организаций, размещаемые на банковских депозитах, а также проценты по ним, при условии использования полученных средств и процентов на обеспечение ведения уставной деятельности некоммерческих организаций*. При этом необходимо распространить обязательство вести раздельный учет, зафиксированное в абз. 1 п.2 ст.251, и по таким доходам. В противном случае он будет включаться в состав внереализационных доходов по итогам налогового периода.

По нашему мнению, данная инициатива позволит некоммерческим организациям сохранять временно свободные целевые средства, а в случае получения дополнительного дохода в виде процентов направлять его также на социальные и общественно полезные цели, тем самым выполняя свою основную функцию. Проработка и внедрение указанной идеи позволит нивелировать существующий законодательный пробел в регулировании данного вопроса, упростит процесс инвестирования НКО, увеличит возможности для финансирования и ведения уставной деятельности, при этом не неся в себе каких-либо существенных рисков для государства по использованию льготы в целях незаконной налоговой оптимизации. Для обоснования введения такой льготы была проведена аналитика на основе данных бухгалтерского учета десяти тысяч компаний, выгруженной из системы «СПАРК». По расчетам, в случае освобождения НКО от налога на прибыль организаций по получаемым процентам, недополученные доходы бюджета составят менее 800 млн руб., что составляет 0,012% от поступлений налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации. Таким образом, введение такой льготы не станет обременительным для бюджета. При этом для НКО эти средства составляют более значимую часть доходов. Более того, в случае освобождения процентных доходов, расширяются возможности инвестирования НКО будет в перечисленные выше инструменты, создав при этом преимущества как для самих НКО, так и для тех, в кого они инвестируют.

Перейдем к следующей проблеме отнесения общехозяйственных расходов для целей налога на прибыль организаций – самым рациональным представляется закрепление распространения п.1 ст. 272 НК РФ и на раздельный учет НКО. Несмотря на отсутствие понятий реализованной и отгруженной продукции при осуществлении уставной деятельности, можно предусмотреть аналогичный порядок расчета пропорции существующему у коммерческих организаций. Целесообразно добавление в п.1 ст. 272 шестого абзаца и изложение его в следующей редакции: *некоммерческие организации*

вправе распределять расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты исключительно по уставной или предпринимательской деятельности, пропорционально доле доходов, учитываемых в соответствии со статьями 249 и 250 НК РФ в общей сумме поступлений. Указанное решение проблемы, во-первых, является наиболее простым для внедрения, а во-вторых, может заметно упростить ситуацию для налогоплательщиков, ведь в таком случае удастся уменьшить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций за счет отнесения части общехозяйственных расходов на расходы от предпринимательской деятельности. Ну и конечно удастся решить то противоречие, которое возникло между профильными министерствами и ведомствами в разное время, что создавало неопределенность и риск для налогоплательщиков. Согласно подсчетам, произведенным на основании бухгалтерской отчетности различных НКО, сумма налогового риска по коммерческим и управленческим расходам для 10000 компаний, попавших в выборку, сформированную системой «СПАРК», составляет более 3,7 млрд рублей, что является существенным значением для некоммерческих организаций, а сам риск ничем не оправдан. Значительная величина подобного налогового риска подтверждает необходимость внесения в законодательство предложенной выше поправки.

Рассмотрим вопрос обложения налогом на добавленную стоимость спонсорской помощи. Как отмечалось выше, достаточные основания освобождения от налогообложения спонсорской помощи, если она носит безвозмездный характер, отсутствуют. В этом видится определенная несправедливость. Если рассматривать, например, сферу физической культуры и спорта, то для большей части организаций в этой сфере спонсорские средства являются если не ключевым, то существенным источником доходов. При этом для большинства небольших спортивных клубов, особенно детско-юношеского спорта, это уплата НДС является довольно ощутимой потерей и может приводить к недофинансированию. Исходя из этого необходимо дать большую свободу НКО и возможностей для получения доходов и последующего направления их на эти самые социальные цели. В данном случае безвозмездная спонсорская помощь, если она идет на уставные цели, может быть освобождена от налогообложения.

Видится следующий вариант применения предлагаемого механизма: признание безвозмездной спонсорской помощи необлагаемой в части, идущей на покрытие некоммерческих расходов. Для этого возможно внесение изменений в п.3 ст. 149 НК РФ в виде нового подпункта 12.1 и изложение его в следующей редакции: *передача товаров (выполнение работ, оказание услуг), передача имущественных прав некоммерческим организациям в рамках безвозмездной спонсорской помощи, если такие товары (работы, услуги) и имущественные права используются НКО только в целях обеспечения ведения уставной деятельности.* В данном случае такая спонсорская помощь будет аналогом благотворительной. НКО для освобождения от уплаты НДС будет обязана потратить эти средства на уставные цели и вести отдельный учет. Для подтверждения права на освобождение спонсорская помощь должна будет оформляться следующими документами:

- договор спонсорской помощи, в котором указана безвозмездность, добровольность, цели помощи и обязательность их использования на эти цели; акт приема-передачи помощи;
- документы о принятии помощи на учет;
- отчет получателя о целевом использовании полученной помощи.

Кроме того, целесообразно внести в Гражданский кодекс РФ понятие спонсорской помощи, а также договора безвозмездной спонсорской помощи. При этом договор безвозмездной спонсорской помощи должен строиться на отсутствии встречного обязательства у стороны, получающей такую помощь. Целесообразность такого предложения видится в следующем. Во-первых, как понятие спонсорской помощи в законодательстве России сегодня отсутствует. Федеральный закон «О рекламе» содержит лишь понятия спонсора и спонсорской рекламы, что рассматривает спонсорство только лишь с рекламной точки зрения и подразумевает возмездность (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «О рекламе»). Во-вторых, если рассматривать именно с точки зрения безвозмездности, то благотворительная помощь (при соответствии ФЗ «О благотворительной деятельности и добровольчестве» освобождается от НДС) несколько уже, чем безвозмездная спонсорская помощь, ведь в упомянутом выше законе содержится закрытый перечень целей, в рамках которых может осуществляться благотворительная деятельность, а также ограничение в организациях-получателях такой помощи (Федеральный закон от 13.03.2006 № 38-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «О рекламе»).

Безусловно, организация вправе потратить полученную спонсорскую помощь и на другие цели, которые отличны от уставной. Однако в таком случае налог на добавленную стоимость заплатить будет необходимо. Данный механизм, с одной стороны проще, так как похож на освобождение от обложения НДС операций по благотворительной деятельности в соответствии с пп.12 п.3 ст.149 НК РФ, а с другой, потребует тщательного контроля раздельного учета и первичной документации для избежания использования данного механизма в целях незаконной оптимизации налогообложения. Таким спонсорской помощи позволит увеличить источники финансирования для осуществления своей деятельности, особенно чувствительным это будет для небольших организаций, которые в совокупности являются основой социальной сферы и оказываемых общественно-полезных услуг.

Для того чтобы подтвердить безвозмездный характер расходования полученных спонсорских средств, НКО необходимо будет вести раздельный учет, отражая данные операции в специальных регистрах налогового учета (которые организации вправе разрабатывать самостоятельно) и выделяя необходимые суммы в первичных документах, а также предоставлять смету доходов и расходов, в которой будут отражены поступления и расходования средств на уставную деятельность. Кроме того, целесообразно предусмотреть указание целевой направленности в договоре спонсорской помощи. В дальнейшем возможно отражение такого пункта в предложенной выше поправке в Гражданский кодекс Российской Федерации о безвозмездном спонсорском договоре.

Заключение. Некоммерческие организации являются важнейшим институтом, способствующим развитию социальной сферы страны. В России сегодня существует значительное количество неточностей и противоречий относительно применения некоторых норм налогового законодательства, что безусловно осложняет работу некоммерческих организаций, делает более рискованной и затратной их деятельность, негативно сказывается на ее эффективности. При этом эффективность НКО проявляется в достижении общественных и социальных целей.

В Российской Федерации на сегодняшний день, по сути, не выстроен полноценный механизм налогового стимулирования развития некоммерческих организаций. Специально созданных налоговых льгот для НКО сегодня немного, при этом процесс их получения, да и в целом ведения деятельности, очень сложен и встречает перед собой

множество административных барьеров [13]. Поэтому необходима разработка и введение новых эффективных налоговых мер, способных стать драйвером развития некоммерческого сектора в России. Предложенные в настоящей статье направления совершенствования будут способствовать становлению качественно новой социальной сферы, способной удовлетворять потребности граждан в нематериальных благах на должном уровне.

Библиография

1. Проблемы налогообложения некоммерческих организаций в России / С. Синельников-Мурылев, И. Трунин, М. Голдин [и др.]; – М.: ИЭПП, 2007. – 371 с.
2. Грищенко А.В. Дискуссионные вопросы налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций / Грищенко А.В., Грищенко Ю.И., Чигракова Н.М. // Известия УрГЭУ. – 2017. – № 2. – С. 27-37.
3. Дорошина О.П. Мониторинг государственной поддержки СО НКО в режиме налоговой филантропии (опыт Республики Татарстан) // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. 2014. № 3 (21). С. 111-120.
4. Грищенко Ю.И. Специфика применения специальных налоговых режимов некоммерческими организациями // Некоммерческие организации в России. – 2016. – № 2(91).
5. Кузьмин Г. В. Предпринимательская деятельность НКО: учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 45-52.
6. Муханова И.Н. Негосударственные некоммерческие организации: учет и отчетность // Журнал «Бухгалтерский учет». – 2021. – № 8. – С. 119-123.
7. Гранцева, Т. Г. Финансовая и налоговая поддержка НКО в условиях пандемии: российская и зарубежная практика / Т. Г. Гранцева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2022. – Т. 2, № 5(125). – С. 208-212.
8. Чикина, А. С. Опыт государственной поддержки некоммерческих организаций Ульяновской области / А. С. Чикина, П. Л. Офицеров // Дневник науки. – 2022. – № 12(72).
9. Клишина Ю.Е. Тенденции развития некоммерческого сектора экономики и совершенствование системы его финансирования / Клишина Ю.Е., Углицких О.Н. // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2015. – № 36. – С. 38-48.
10. Duquette Nicolas J. Do tax incentives affect charitable contributions? Evidence from public charities' reported revenues // Journal of public Economics. 2016. No 137. Pp 51-69. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.02.002>
11. Bolton P., Mehran H. An introduction to the governance and taxation of not-for-profit organizations // Journal of Accounting and Economics. 2006. No 41. Pp 293-305. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.06.001>
12. Митюкова Э.С. Некоммерческие организации: правовое регулирование, бухгалтерский учет и налогообложение / Э.С. Митюкова. – 5-е изд. – М.: Издательство АйСи, 2022. – 304 с.
13. Медведева Н.В. Некоммерческие организации в России: барьеры и условия развития // Социодинамика. – 2018. – № 4. – С. 12-20.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предметом исследования, исходя из сформулированного заголовка, является развитие налогового стимулирования некоммерческих организаций. Заявленная тема раскрыта частично, о чём будет более подробно описано в следующих пунктах рецензии.

Методология исследования базируется на изучении научной литературы, действующего законодательства и статистических данных. Очень ценно, что автор использует графический метод представления результатов исследования. Также было бы хорошо показать наглядно: каким образом осуществляется налоговое стимулирование сейчас? как оно развивалось? что автор предлагает для его совершенствования? Данная схема была бы очень востребована у широкого круга читательской аудитории. И это обеспечило бы соответствие содержания заявленной теме исследования.

Актуальность исследования не вызывает сомнения и сопряжена с тем, что осуществление научных работ по заявленной теме будет полезно и для учёных, занимающихся данными вопросами, и в учебных целях, и в рамках непосредственного обеспечения развития деятельности некоммерческих организаций в Российской Федерации.

Научная новизна в представленном на рецензирование материале частично присутствует, но авторские суждения требуют обоснования и количественной оценки целесообразности их реализации.

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный с точки зрения отсутствия просторечных выражений и публицистических словосочетаний. Структура статьи автором выстроена, способствует качественному раскрытию темы. Содержательно следует обратить внимание на необходимость, во-первых, демонстрации развития налогового стимулирования (например, посредством построения схемы, где будет виден данный процесс и какие корректировки автор предлагает осуществить?). Во-вторых, автор предлагает освобождать от налогообложения ряд операций, осуществляемых некоммерческими организациями. Какой объём выпадающих доходов возникнет у бюджетов бюджетной системы Российской Федерации? За счёт чего его можно компенсировать? Также автор «считает возможным освободить вложения целевых средств НКО в акции и облигации российских организаций, а также размещение их на банковском депозите». Почему автор так считает? Где количественная оценка последствий реализации данного предложения? Аналогично и с другим предложением – «закрепление освобождения от обложения налогом на прибыль организаций не только самой суммы инвестирования, но и суммы процентов, получаемой в виде прибыли». В условиях повышенной ограниченности финансовых ресурсов и социально-экономической турбулентности необходимо крайне осторожно подходить к установлению новых налоговых льгот. Именно такой подход в настоящее время закреплён в качестве базового на государственном уровне, поэтому любые инициативы по его изменению должны быть иметь финансовое обоснование. В противном случае это больше похоже не на научную статью, а на политические лозунги. При этом, отдельно следует подчеркнуть, что идеи автора, возможно, и могут и даже должны быть реализованы, но из текущей редакции непонятно: зачем? Какие от этого будут эффекты? (как положительные, так и негативные)

Библиография. Автором изучено 9 источников, опубликованных в отечественных изданиях, преимущественно ранее 2018 года. Автору рекомендуется, во-первых, изучить

зарубежную научную мысль по рассматриваемым вопросам. Во-вторых, дополнить публикациями, вышедшими в 2022-2023 гг. Это значительно расширит возможности для обоснования научной новизны.

Апелляция к оппонентам. В тексте статьи есть апелляция к трудам других авторов в рамках обзора источников. Было бы также интересно при повышении качества научного обоснования авторских инициатив осуществить их обсуждение с другими исследователями. Это позволило бы повысить и глубину научной новизны.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного заключаем о высокой актуальности выбранной темы исследования, а также о том, что данная статья требует редактирования с учётом указанных в тексте замечаний. После устранения замечаний она будет востребована у широкого круга лиц.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет рецензируемой статьи выступает налоговое стимулирование некоммерческих организаций, представленное поле исследование новое, в нем существуют области, которые нуждаются в научном развитии. Содержание статьи раскрывает ее название.

Представленная тема является актуальной. Деятельность некоммерческих организаций приобретает еще большую актуальность и значимость в условиях высокой социальной напряженности. Как правило, они ориентированы на улучшение качества жизни в сферах экономики, имеющих низкую доходную часть и высокую социальную значимость, таких как социальная поддержка населения, здравоохранение и т.п. В настоящее время наблюдается высокая заинтересованность государственных органов в подключении потенциала некоммерческого сектора к решению задач социальной политики, в том числе к повышению качества социальных услуг, их доступности и вариативности, а соответственно существует необходимость оказания системной поддержки некоммерческих организаций.

Автор использует общенаучные и частнонаучные методы исследования. К первой группе относятся анализ и синтез, индукция и дедукция, метод обобщения. Вторая группа представлена анализом динамических рядов, табличным и графическим методами представления информации.

Автору удалось дать общую характеристику налогового поля некоммерческих организаций, выявить наиболее значимые проблемы налогового стимулирования НКО, а также предложить направления совершенствования налогообложения некоммерческих организаций. Проведен анализ разъяснений Минфина и ФНС России, судебной практики, что позволяет придать статье не только научный, но и практический интерес.

Исследование содержит элементы научной новизны, которые представлены научно-обоснованными предложениями автора по совершенствованию системы налогового регулирования некоммерческих организаций в части налогообложения процентных доходов НКО и особенностей ведения раздельного учета административных расходов. Преимущество работы состоит в том, что автор не только оформил свои предложения в форму нормативных предложений, но и осуществил попытку экономически обосновать значимость таких предложения для НКО и для бюджета, проанализировав отчетность НКО из базы данных системы СПАРК. Кроме того, представлена официальная статистика ФНС России и Минюста России.

Стиль исследования научный, он выдержан по всему тексту работы. Статья хорошо структурирована, логически выстроена. Она содержит следующие разделы: введение, обзор литературы, система налогового стимулирования НКО, проблемы налогообложения НКО, предложения по совершенствованию налогообложения НКО, заключение. Подобная структура работы значительно облегчает ее понимание и прочтение для пользователей.

Библиография представлена 13 источниками литературы, в которых представлены как отечественные, так и зарубежные исследования на русском и иностранном языках.

Апелляция к оппонентам не представлена, однако самостоятельно выделен раздел «Обзор литературы».

Представленное исследование может быть интересно читательской аудитории как с позиции теории, так и с позиции практики.

Налоги и налогообложение

Правильная ссылка на статью:

Шемякина М.С. — Генезис инструментов налогового администрирования по «обелению экономики» // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2023.5.43910 EDN: FIEIY URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=43910

Генезис инструментов налогового администрирования по «обелению экономики»

Шемякина Марина Сергеевна

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3515-2680>

кандидат экономических наук

доцент, кафедра бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности, Поволжский государственный технологический университет

424000, Россия, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3

✉ sh.marina.s@gmail.com



[Статья из рубрики "Теория и история налогообложения"](#)

DOI:

10.7256/2454-065X.2023.5.43910

EDN:

FIEIY

Дата направления статьи в редакцию:

26-08-2023

Аннотация: Предметом исследования являются налоговые отношения, возникающие в процессе взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков и направленные на побуждение последних уплачивать установленные законодательством налоги и сборы. Рассмотрена эволюция инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов. В соответствии с содержанием применяемых инструментов произведена классификация на пять этапов развития: период становления и развития налогового контроля; период создания концепции системы управления поведением налогоплательщиков; период внедрения новых цифровых технологий, позволяющих выявлять латентную налоговую базу; период повышения эффективности использования инструментов налогового администрирования, направленных на мотивирование налогоплательщиков к добровольной уплате налогов и применению в сделках цен; период развития инструментов налогового администрирования по «обелению» отдельных объектов налогообложения, в том числе, налогоплательщиками

физическими лицами, дальнейшее развитие ФНС как «цифровой сервисной службы». Научная новизна проведенного исследования заключается в развитии теоретических положений в части анализа исторического развития инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Дано определение понятию инструменты налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов; приведена авторская классификация инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов, которые разделены на 4 группы: внедрение инновационной технологии, позволяющей повысить качество налогового администрирования; регулирование отраслей и рынков; усиление налогового контроля за субъектами- физическими лицами; выявление «массовых» схем ухода от налогообложения. Произведен анализ алгоритма создания и реализации отраслевых проектов.

Ключевые слова:

налоговое администрирование, налоговый контроль, отраслевой проект, легализация доходов, теневая экономика, зерновой проект, фасилити отрасль, общественное питание, маркировка товаров, управление поведением налогоплательщиков

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет гранта Главы Республики Марий Эл для молодых ученых, исследователей и инноваторов.

Введение

В публичной декларации целей и задач ФНС определен следующий результат деятельности: «развитие инструментов риск- анализа и дистанционного автоматизированного контроля, направленного на добровольное исполнение обязательств налогоплательщиками в полном объеме», которое достигается в том числе за счет развития методов побуждения налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязательств в полном объеме [\[1\]](#). При этом реализация указанной задачи возможна при нахождении компромисса между государством и бизнесом по установлению норматива налоговой нагрузки в отрасли, при котором все участники оценивают себя и контрагентов с точки зрения добросовестности. В этой связи исследование существующих инструментов налогового администрирования, позволяющих найти такой компромисс, а также разработка и применение новых- актуальная задача органов государственного управления и научного сообщества.

Обзор литературы

В зарубежных работах не используется термин «обеление», в основном исследователи рассматривают данный процесс с позиции управления поведением налогоплательщиков.

Детерминанты налоговой дисциплины с позиции теории запланированного поведения (*theory of planned behavior*) и теории заинтересованных сторон (*stakeholder theory perspective*) рассмотрены в работе Andi Nurwanah, T. Sutrisno, Rosidi Rosidi, Roekhudin Roekhudin. [\[2\]](#). Нельзя не согласиться с Mangoting Y., Tangkelobo H., Sina W. L., которые считают, что модель взаимоотношений между государством и налогоплательщиками должна строиться на принципах прозрачности, этичности и доверия [\[3\]](#). Интерес вызывает исследование Kasipillai J. и Abdul-Jabbar H. [\[4\]](#), в основе которого гипотеза о существовании гендерных и этнических различий в поведении налогоплательщиков.

Налоговому комплаенсу (*tax compliance*), как соблюдению налогоплательщиками норм законодательства, также посвящено множество публикаций с позиции социальных норм [5], фискальных стимулов [6], агрессивности налогового контроля [7], цифровизации [8].

Российские научные исследования по налоговому администрированию в последние несколько лет в основном посвящены проблемам цифровой трансформации, а также использованию налогового инструментария для достижения целей устойчивого развития. Вопросам реализации отраслевых проектов Федеральной налоговой службы уделено недостаточное внимание. В работах Буниной А.Ю. [9], Павлюченко Т.Н. [10] отражены проблемы осуществления налогового контроля на зерновом рынке. Анализ современного состояния рынка клининговых услуг в Российской Федерации проведен в трудах Зависнова Э.В. [11], Беязиной М.В. [12]. Особое внимание уделяется налоговым оговоркам как инструменту конвергенции частного и публичного правового регулирования [13,14,15,16]. Маркировка товаров как один из элементов модели взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов рассматривается в работах Изотова А.В. [17] и Деевой Т.В. [18].

Отсутствие комплексных работ обусловило формулировку цели данного исследования – развить теоретические положения в части анализа исторического развития инструментов налогового администрирования по «обелению экономики».

Результаты

Рассмотрим эволюцию инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов (представлена в таблице 1).

Таблица 1– Эволюция инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов (легализации латентной налоговой базы)

Название этапа	Год	Объект регулирования/ внедрение инновационной технологии, позволяющей повысить качество налогового администрирования
Период становления и развития налогового контроля	до 2014	Деятельность налогоплательщиков по результатам отбора.
		Работа по легализации налоговой базы, выявлению хозяйствующих субъектов, выплачивающих заработную плату «в конвертах»
Период создания концепции системы управления поведением налогоплательщиков	2014	Рынок бытовой техники и электроники [19][1]
Период внедрения новых цифровых технологий, позволяющих выявлять латентную налоговую базу	2015	Внедрение АСК НДС-2
	2016	Введение маркировки изделий: обеление рынка шуб и меховых изделий
		Внедрение АСК ККТ
		Рыбная отрасль
		Обеление алкогольного рынка
Период повышения эффективности использования	2017	Рынок профессиональной уборки и технической эксплуатации (рынок фасилити- менеджмента)
		Рынок микрофинансовых организаций

инструментов налогового администрирования, направленных на мотивирование налогоплательщиков к добровольной уплате налогов и применению в сделках цен		Отображение информации об организации
		Отрасль сельского хозяйства
		Введение маркировки изделий: обеление рынка фармацевтической продукции (начало эксперимента)
	2018	Отрасль лесной промышленности
	2019	Введение института самозанятых
		Введение маркировки изделий: обеление рынка табачной продукции
		Введение маркировки изделий группы 7 ВЗН: обеление рынка фармацевтической продукции
		Введение маркировки изделий: обеление рынка одежды и текстильной промышленности (начало эксперимента)
		Введение маркировки изделий: обеление рынка кресел – колясок (начало эксперимента)
		Введение маркировки изделий: обеление рынка велосипедов (начало эксперимента)
		Строительная отрасль
		Рынок грузовых перевозок
	2020	Введение маркировки изделий: обеление рынка обуви
		Введение маркировки изделий: обеление рынка упакованной воды (начало эксперимента)
		Введение маркировки изделий: обеление рынка фототоваров
		Введение маркировки изделий: обеление рынка парфюмерных изделий (начало эксперимента)
		Введение маркировки изделий: обеление рынка шин и автопокрышек
		Внедрение АСК ДФЛ
	2021	Введение маркировки изделий: обеление рынка пива и слабоалкогольных напитков (начало эксперимента)
		Введение маркировки изделий: обеление рынка биологически активных добавок
		Введение маркировки изделий: обеление рынка антисептиков
		Введение маркировки изделий: обеление рынка молока и молочной продукции
		Отраслевой проект «Общественное питание»
		Отраслевой проект по исключению недобросовестного поведения на рынках
		Отраслевой проект сферы придорожного сервиса (реализуется в Московской области)
	2022	Введение маркировки изделий: обеление рынка медицинских изделий (начало эксперимента)
		Проект обеления рынка пассажирских перевозок (реализуется в Пермском крае)
		Проект обеления рынка деятельности частных охранных агентств (реализуется в Пермском крае)
Период развития	2023	Введение маркировки изделий: обеление рынка

инструментов налогового администрирования по «обелению» отдельных объектов налогообложения, в том числе, налогоплательщиками физическими лицами, дальнейшее развитие ФНС как «цифровой сервисной службы»	безалкогольных напитков (начало эксперимента)
	Введение маркировки изделий: обеление рынка икры осетровых и лососевых рыб (начало эксперимента)
	Проверка на применение схем «дробления» бизнеса
	Усиление налогового контроля за физическими лицами: блогерами, фрилансерами
	Тестовая эксплуатация АУСН

Источник: составлено автором, объекты регулирования и технологии приведены на основе анализа официальных сообщений сайта <https://www.nalog.gov.ru> с 2013 по 2023 гг.

Побуждение налогоплательщиков добровольно уплачивать налоговые обязательства, осуществляется, в том числе, и через реализацию отраслевых проектов ФНС, разработанных в рамках концепции системы управления поведением налогоплательщиков. Впервые данную концепцию презентовал на семинаре в Иркутске Даниил Егоров в октябре 2014 г. [20] (рисунок 1). Ее суть заключается в выборе объектов регулирования, обладающих высокой степенью риска, далее происходит отбор системных способов уклонения от уплаты налогов, после чего выстраивается диалог с бизнесом: предложение добровольно уплатить налоги либо проведение выездной налоговой проверки. В обоих случаях следствием является пополнение налоговых доходов бюджетов. Апробация данной концепции происходила на рынке бытовой техники и электроники. Налоговым органом была выявлена схема импорта продукции крупным дистрибьютером через сеть небольших фирм, при этом бюджет недополучал большой объем доходов по НДС и таможенной пошлине (доначисления составили 1 млрд рублей [21]. Следствием диалога с бизнесом стало подписание в апреле 2015 г. 10 крупнейшими представителями рынка «Хартии о переходе на прозрачные схемы импорта электроники в Россию».

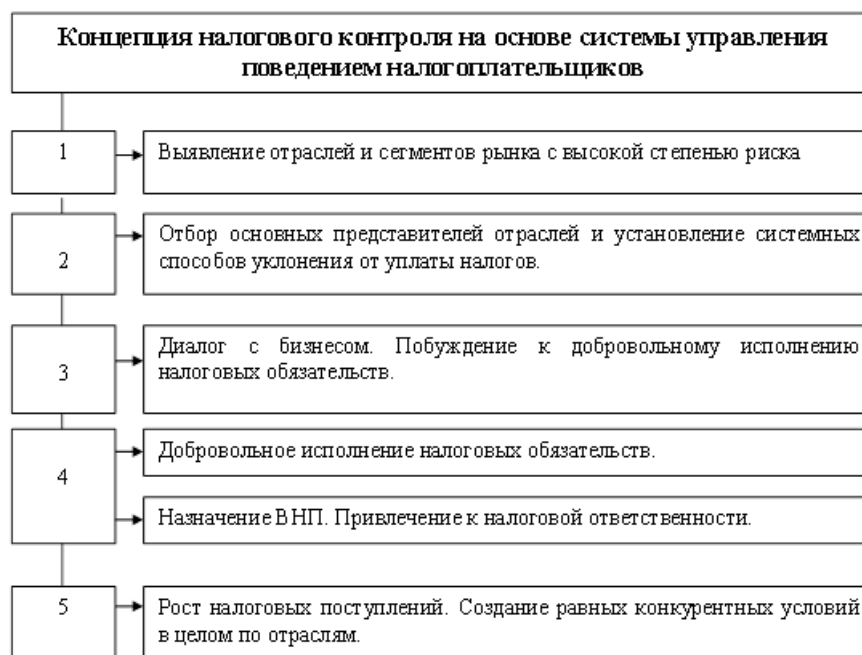


Рисунок 1. Концепция налогового контроля на основе управления поведением налогоплательщиков

Источник: составлено на основе [22]

В октябре 2015 г., появились первые результаты внедрения нового подхода к контрольно-надзорной деятельности – рост налогов за январь-август 2015 г. в реальном выражении превысил рост экономики [23]. Повлияло на это два фактора. Изменение законодательства, в части включения сведений из книги покупок и книги продаж в налоговую декларацию по НДС с 1 января 2015 г., что позволило налоговым органам сформировать Big Data. При применении аналитических инструментов к этим данным, стало возможным отслеживать транзакции по НДС. Для реализации этой задачи в 2015 г. была запущена в эксплуатацию вторая версия АСК НДС (первая версия функционировала с 2013 г.), а в 2016 – СУР АСК НДС 2, при помощи которой осуществляется риск-ориентированный подход в оценке налогоплательщиков НДС на основе субъектного анализа и анализа операций. Именно анализ найденных налоговых разрывов по НДС можно считать детерминантой в выборе отрасли, подлежащей «обелению».

Использование автоматизированных систем контроля, таких как АСК НДС, АСК ККТ, введение обязательной маркировки товаров можно считать началом нового этапа борьбы с теневым сектором – периодом внедрения новых цифровых технологий, позволяющих выявлять латентную налоговую базу.

АСК ККТ позволяет налоговым органам осуществлять, в том числе, дистанционные проверки и представляет собой базу данных всех чеков, формируемых контрольно-кассовой техникой.

Другим важным этапом в развитии инструментов контроля является введение в промышленную эксплуатацию автоматизированной системы контроля доходов физических лиц (АСК ДФЛ). Возможности системы представлены на рисунке 2. Использование данной системы позволяет применять новый подход к выявлению выплат заработной платы «в конвертах» – поиск налоговых разрывов по НДФЛ и страховым взносам, проводить более качественное моделирование последствий изменения законодательства, а также данная система является персонифицированной базой данных по физическим лицам. Если систему интегрировать с данными других баз данных, то она сможет сопоставить доходы физических лиц с их расходами. Однако, данное действие пока не реализуется, так как его внедрение требует обсуждения, в том числе и на уровне налогоплательщиков.

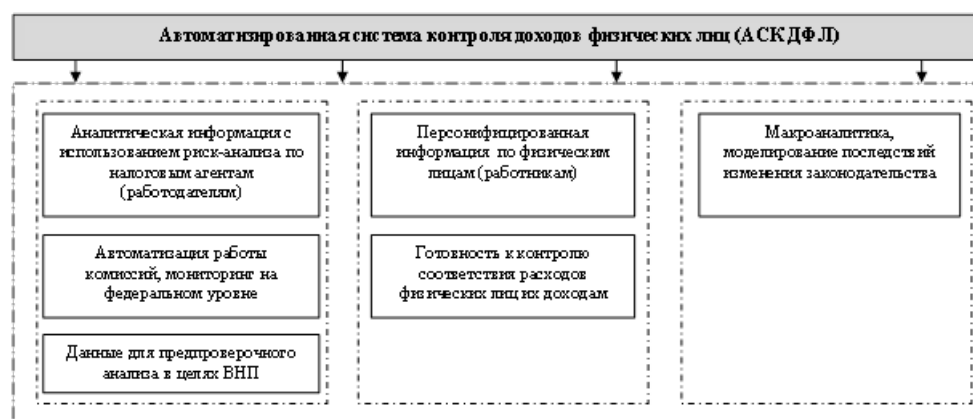


Рисунок 2. Возможности АСК ДФЛ

Источник: составлено автором по данным Доклада начальника отдела налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов УФНС России по Ямало-Ненецкому автономному округу Родиной Н.В. [24]

Среди нововведений, позволяющих снизить нагрузку налогоплательщика, следует отметить также АУСН – автоматизированную упрощенную систему налогообложения, которая тестируется с 1 июля 2022 г. в четырех субъектах РФ. Все расчеты по уплате налогов и заполнению отчетности налоговый орган берет на себя (за исключением ЕФС-1), кроме того плательщики, в том числе индивидуальные предприниматели, будут освобождены от уплаты страховых взносов, за исключением взносов на травматизм (в 2023 г. – 2217 руб.). Не смотря на то, что данный специальный налоговый режим максимально выгодно применять только определенным категориям налогоплательщиков (например, ИП без сотрудников или ООО/ИП с высокой заработной платой, по которой на других режимах налогообложения при исчислении страховых взносов применяются повышенные ставки страховых взносов), предполагается, что его внедрение поможет уменьшить объем заработных плат «в конвертах» за счет практически 0 ставки по страховым взносам.

Маркировка товаров представляет собой процесс, связанный с идентификацией каждой единицы товара и прослеживание его пути от производителя к покупателю. Данный инструмент позволяет осуществлять борьбу с контрафактной продукцией. Результаты проекта в первый год по маркировки шуб и изделий из меха показали «рост оборота товаров в 8 раз и увеличение количества легализованных участников рынка на 25 %» [25].

Следующим, на наш взгляд, ключевым этапом в процессе «обеления» можно считать введение института самозанятых и его возможное использование на территории всей страны с июля 2020 г. Результаты представлены на рисунке 1 и свидетельствуют о восходящем тренде количества зарегистрированных лиц, применяющих специальный налоговый режим «налог на профессиональный доход».

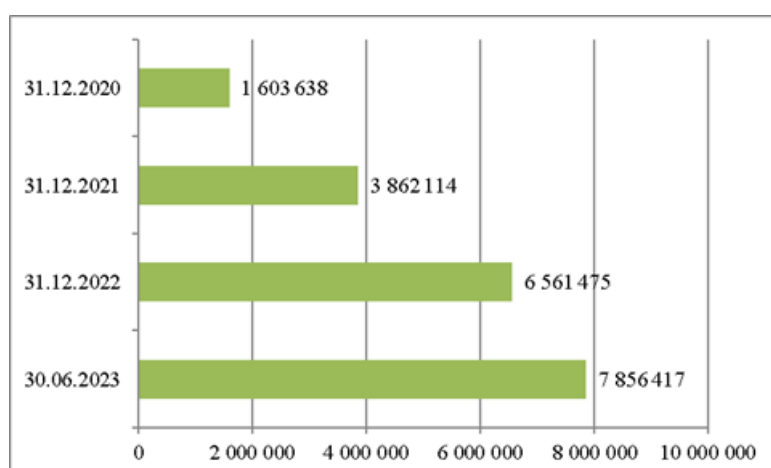


Рисунок 3. Количество зарегистрированных самозанятых, человек в целом по России

Источник: составлено автором по официальным данным сайта <https://rmsp.nalog.ru/statistics2.html>

В феврале 2021 года была создана МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам

№ 10, осуществляющая налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков - физических лиц. Результаты ее работы – резонансные дела, связанные с дроблением бизнеса в начале 2023 года, которые получили широкое освещение в СМИ в виду публичности фигурантов данных дел.

Переход от сплошных проверок к необходимости контроля и регулирования деятельности целых отраслей связан с реализацией «отраслевых проектов». Все отраслевые проекты строятся на трех принципах: принцип создания прозрачной контрольной среды в отраслях и рынках, принцип гарантии безопасности от нечестной конкуренции; принцип взаимного доверия между налоговым органом и налогоплательщиками и открытости к диалогу. Данные принципы также отражены в Манифесте ФНС России, представленном на расширенной коллегии 30 мая 2022 г. Алгоритм реализации и разработки отраслевого проекта ФНС России представлен на рисунке 4.

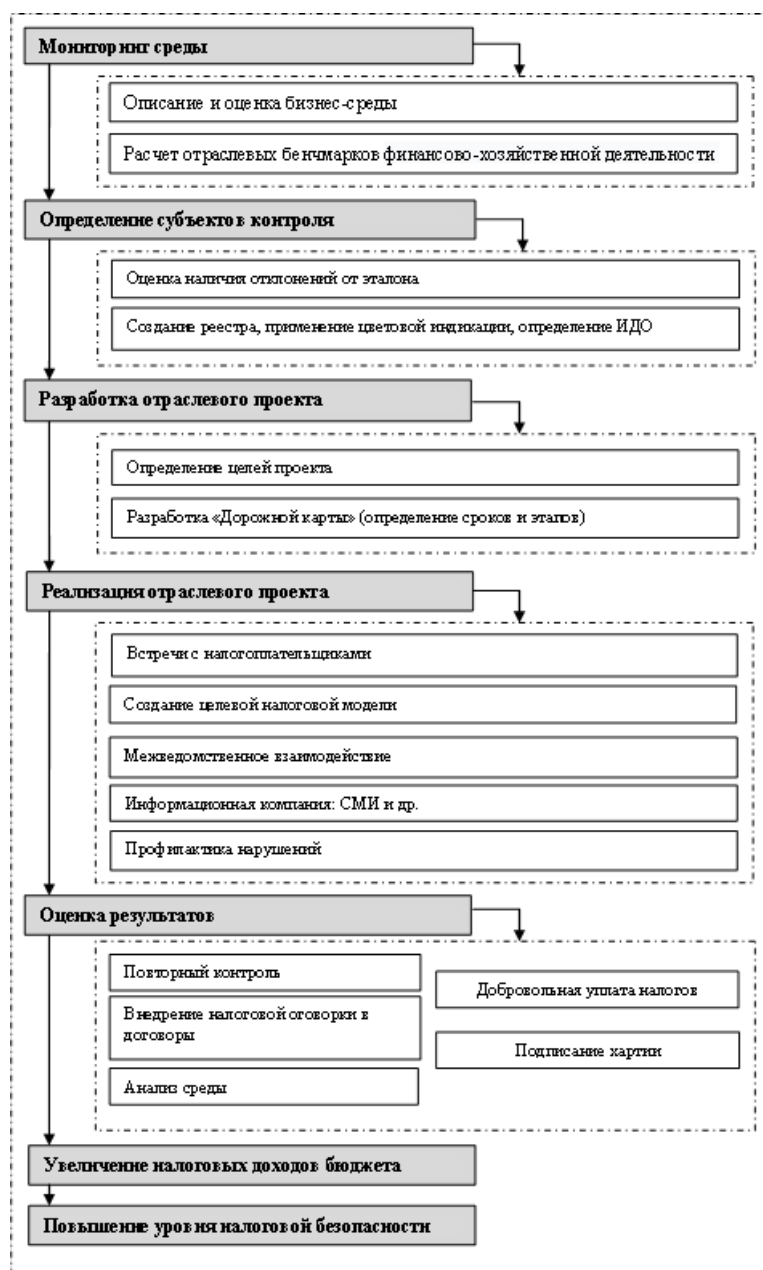


Рисунок 4. Алгоритм разработки и реализации отраслевого проекта ФНС России

Источник: составлено автором

На первом этапе производится мониторинг среды, который заключается в анализе

деятельности налогоплательщиков определенной отрасли. Далее происходит скоринг отрасли. Выбираются показатели, по которым будут рассчитываться бенчмарки. Бенчмарк представляет собой эталонный показатель для расчета отклонений. На втором этапе определяются объекты контроля. На основе отклонений определяется ИДО (индекс должной осмотрительности) и все налогоплательщики распределяются по трем зонам: зеленой, желтой и красной – в зависимости величины отклонения от эталона (например, для фасилити отрасли попадание в желтую зону происходит при отклонении показателя от бенчмарка от 0 до 20%, более 20% – красная зона). Таким образом, создается реестр налогоплательщиков определенной отрасли. На третьем этапе разрабатываются цели отраслевого проекта и «дорожная карта» этапов его реализации. Четвертый этап представляет собой непосредственную реализацию разработанного проекта и включает в себя информационную кампанию (взаимодействие со СМИ, буклеты, информационная кампания на официальном сайте ФНС), встречи с налогоплательщиками (в том числе на комиссиях по легализации налоговой базы), различного рода профилактику налоговых правонарушений. Работа налоговых органов направлена на популяризацию внесения налоговых оговорок в договоры, подписания налогоплательщиками хартий и добровольную уплату налогов в бюджетную систему. На пятом этапе оцениваются результаты проделанной работы, производится повторный анализ и контроль бизнес среды.

Актуальная информация о реализации ФНС отраслевых проектов содержится на электронном ресурсе <https://радо.рус>. Структура информационного ресурса представлена на рисунке 5.

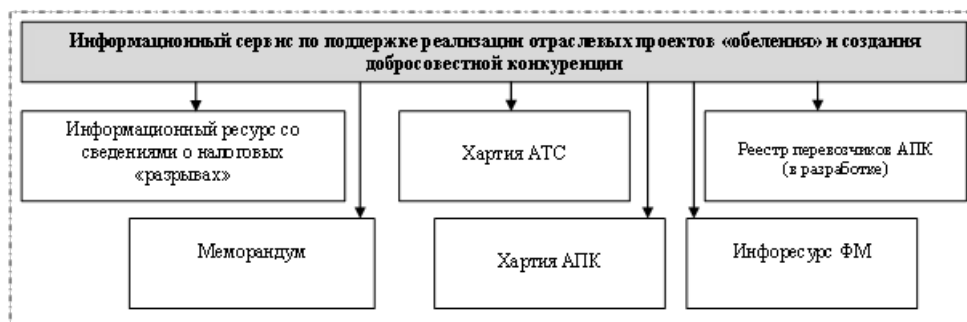


Рисунок 5. Ресурсы, содержащие открытые сведения об уровне налоговой дисциплины в части НДС, наличия трудовых и материальных ресурсов

Источник: составлено на основе [26]

На данный момент ФНС осуществляет два основных отраслевых проекта: «Рынки» и «Общественное питание». Кроме того, в Московской области действует отраслевой проект «придорожный сервис», а в Пермском крае – «обеление рынка пассажирских перевозок».

По результатам оценки деятельности УФНС России по Пермскому краю за 2022 г. в рамках проекта по обелению рынка пассажирских перевозок трудоустроено 92 человека, а уровень средней заработной платы вырос на 28% [27]. По другим отраслевым проектам, в целом по России, также наблюдается рост выручки ккт.

Следующей отраслью, попавшей под внимание ФНС, будет транспортная. Данный вывод сделан нами на основании выступления заместителя главы Контрольного управления ФНС Варвары Бурлевич [28] на форуме «Логистика. Новое настоящее» в ноябре 2022 г. Факторами - основаниями для регулирования контроля отрасли являются:

- большое количество участников (свыше 41000 компаний);
- недобросовестная конкуренция на рынке транспортных услуг;
- разрывы по НДС;
- проблемы с исчислением НДФЛ и страховых взносов.

Не смотря на то, что официально проект еще не утвержден и его реализация не началась, ФНС предлагает использовать стандартные инструменты по обелению отрасли:

- использование налоговой оговорки в договорах с контрагентами;
- создание комитета транспортной отрасли
- скоринг система рынка (анализ рисков компаний по ведению бизнеса, деление компаний по принципу «светофора»)
- создание ассоциации добросовестных налогоплательщиков.

Подобные меры повлияют на рынок в целом. Во – первых произойдет пересмотр ценовой политики, во-вторых – легализация части налоговой базы.

Проведенный анализ деятельности налоговых органов позволяет выделить инструменты налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов – *легализации латентной налоговой базы*, которая представляет собой ресурсы, умышленно выведенные налогоплательщиком из-под налогообложения и не включенные в расчет налога [\[29\]](#) (представлены на рисунке 6). Все инструменты классифицированы нами на 4 группы:

- внедрение инновационной технологии, позволяющей повысить качество налогового администрирования;
- регулирование отраслей и рынков;
- усиление налогового контроля за субъектами- физическими лицами;
- выявление «массовых» схем ухода от налогообложения.

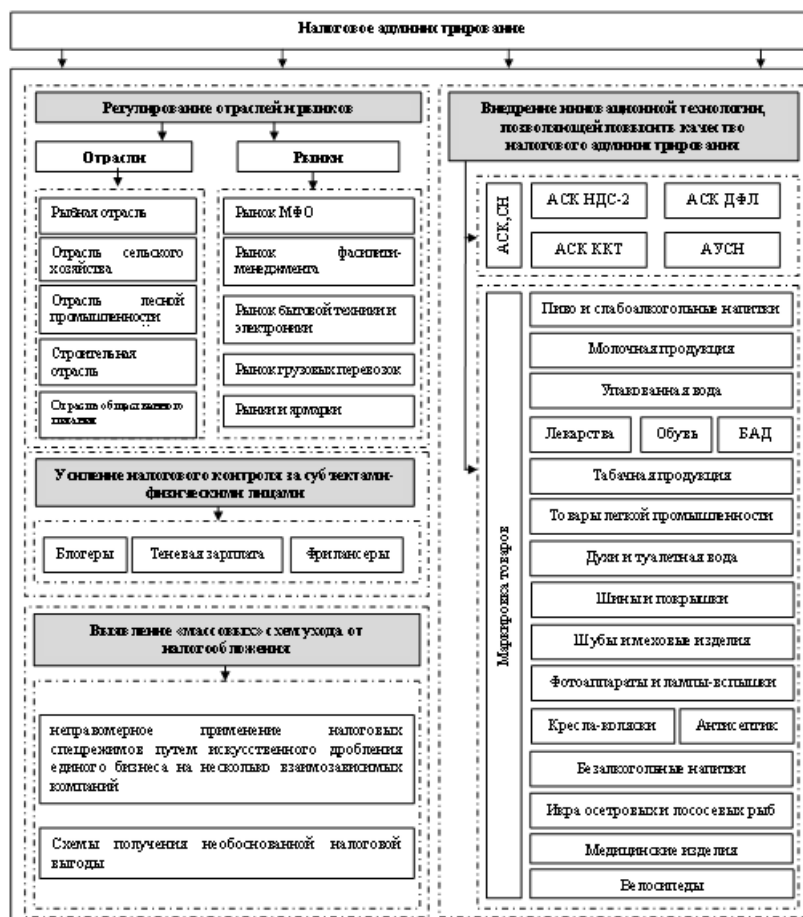


Рисунок 6. Инструменты налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов

Источник: составлено автором

Таким образом, под инструментами налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов, понимаются такие методы и способы, которые позволяют трансформировать латентную налоговую базу в налоговые доходы бюджета.

Следует отметить, что использование всех инструментов в совокупности, позволит повысить качество налогового администрирования, создаст прозрачную налоговую среду, справедливую конкуренцию для бизнеса, повысит налоговые доходы бюджетной системы и налоговую безопасность публично-правовых образований.

Заключение

Научная новизна проведенного исследования заключается в развитии теоретических положений в части анализа исторического развития инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Дано определение понятию инструменты налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов; приведена авторская классификация инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов, которые разделены на 4 группы: внедрение инновационной технологии, позволяющей повысить качество налогового администрирования; регулирование отраслей и рынков; усиление налогового контроля за субъектами- физическими лицами; выявление «массовых» схем ухода от налогообложения. Рассмотрена эволюция инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов, по содержанию применяемых инструментов произведена классификация на пять этапов

развития.

Представляется, что материал данной статьи станет основой для дальнейшего исследования – поиска отрасли, которая могла бы стать следующим проектом ФНС.

[1] <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/smi/5433207/>

Библиография

1. Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2022 год Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/og/
2. Nurwanah A. et al. Determinants of tax compliance: Theory of planned behavior and stakeholder theory perspective // Problems and perspectives in management. – 2018. – №. 16, Iss. 4. – С. 395-407.
3. Mangoting Y., Tangkelobo H., Sina W. L. Taxpayer compliance model based on transparency, ethics, and trust // Jurnal Akuntansi Dan Bisnis. – 2019. – Т. 19. – №. 1. – С. 104-118.
4. Kasipillai J., Abdul-Jabbar H. Gender and ethnicity differences in tax compliance // Asian Academy of Management Journal. – 2006. – Т. 11. – №. 2. – С. 73-88.
5. Cahyonowati N., Ratmono D., Juliarto A. The role of social norms and trust in authority in tax compliance dilemmas // Cogent Business & Management. – 2023. – Т. 10. – №. 1. – С. 2174084-217
6. Nwokoye E. S. et al. Fiscal incentives and tax compliance behaviour in industrial clusters: a survey of clusters in South-east Nigeria // Journal of African Business. – 2023. – Т. 24. – №. 1. – С. 147-166.
7. Blaufus K., Reineke J., Trenn I. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis // Journal of Business Economics. – 2023. – Т. 93. – №. 3. – С. 509-557.
8. Ouyang J., Liu S., Li H. How does the development of digital finance affect small business tax compliance? Empirical evidence from China // China Economic Review. – 2023. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4237264> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4237264>
9. Бунина, А. Ю. Налоговый контроль на зерновом рынке / А. Ю. Бунина, Т. Н. Павлюченко // Научно-методический электронный журнал "Концепт". – 2021. – № 6. – С. 149-155. – DOI 10.24412/2304-120X-2021-13008.
10. Павлюченко, Т. Н. Зерновой проект: форма налогового контроля // Экономика. наука. инноватика : Материалы II международной научно-практической конференции приуроченной 100-летию ГОУ ВПО «Донецкий национальный технический университет», Донецк, 19 марта 2021 года. – Донецк: Донецкий национальный технический университет, 2021. – С. 341-344.
11. Зависнов Э.В. Анализ современного состояния рынка клининговых услуг в Российской Федерации // Евразийский научный журнал. 2022. №9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sovremennogo-sostoyaniya-rynka-kliningovykh-uslug-v-rossiyskoy-federatsii>.
12. Беянина, М. В. Клининг: перезагрузка / М. В. Беянина // Налоговед. – 2021. – № 5. – С. 70-72.
13. Дементьев, И. В. Налоговые оговорки в договорах и компетенция налоговых органов // Российский журнал правовых исследований. – 2023. – Т. 10, № 1. – С. 21-27. – DOI: 10.17816/RJLS293399.
14. Гулькова, Е. Л. Прогрессивные методы противодействия незаконной налоговой

- оптимизации в условиях цифровизации экономики / Е. Л. Гулькова, М. В. Карп, М. В. Типалина // Финансовая экономика. – 2021. – № 10. – С. 139-141.
15. Цинделиани, И. А. Налоговая оговорка как инструмент конвергенции частного и публичного правового регулирования / И. А. Цинделиани, Е. В. Безикова // Вестник Томского государственного университета. Право. – 2022. – № 43. – С. 182-197.
16. Воинов, В. В. Информационное сопровождение "налоговых оговорок" // Налоговед. – 2021. – № 6. – С. 37-47.
17. Изотов, А. В. Правовая природа маркировки отдельных видов товаров в контексте цифровизации деятельности налоговых органов / А. В. Изотов // Современное общество и право. – 2020. – № 4(47). – С. 33-38.
18. Деева, Т. В. Цифровые технологии в системе современных моделей взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов // Экономика и управление. – 2020. – Т. 26, № 8(178). – С. 840-850. – DOI: 10.35854/1998-1627-2020-8-840-850.
19. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/smi/5433207/>
20. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/seminar/4983989/>
21. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <https://www.rbc.ru/finances/16/02/2015/54e149899a794757f57eb7e4>
22. Презентация Даниила Егорова 16.10.2015 «О практике ФНС России по внедрению риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности» Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>
23. Из доклада Даниила Егорова «О практике ФНС России при внедрении риск-ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности». Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>
24. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <http://nadymregion.test.yanao.ru>
25. Цифровые технологии налогового администрирования: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / С. А. Белозеров, Л. И. Гончаренко, Ю. Б. Бубнова [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "Юнити-Дана", 2019. – 263 с. – (Magister). – ISBN 978-5-238-03275-7. – С. 85.
26. Официальный сайт ассоциации добросовестных налогоплательщиков. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <https://падо.рус>
27. По данным доклада начальника отдела анализа и планирования налоговых проверок УФНС России по Пермскому краю Михеевой Н.Н. https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.rn59.nalog.ru/media/221201pr_m.pdf
28. Электронный ресурс. Режим доступа. – URL: <https://www.tatar-inform.ru/news/fns-predlozila-avtomobilnym-gruzoperevozcikam-sistemu-dlya-obleniya-rynka-5886162>
29. Шемякина М. С. Развитие методического обеспечения управления налоговым потенциалом региона и его муниципальных образований // Йошкар-Ола, 2015.–203 с. – 2016. – С. 35.

Результаты процедуры рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не

раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Предмет исследования. Исходя из названия, статья должна быть посвящена генезису инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Содержание статьи, в целом, соответствует заявленной теме. Было бы интересно дополнить направлениями дальнейшего развития, в т.ч. посредством практической реализации авторских рекомендаций.

Методология исследования базируется на систематизации, анализе и синтезе данных об использовании инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Положительно характеризует статью тот факт, что активно по тексту используются графические объекты, позволяющие наглядно понять состав и структуру рассматриваемых предметов, а также динамику их развития. При этом отдельные данные и выводы между собой не согласованы (об этом будет сказано ниже), для решения проблемы рекомендуется использовать методы математического анализа, позволяющие устанавливать наличия зависимостей между величинами.

Актуальность исследования вопросов, связанных с обеспечением обеления экономики не вызывает сомнения, т.к. это полностью отвечает национальным интересам Российской Федерации. В научном, экспертном сообществах, а также в органах государственной власти Российской Федерации (включая Минфин России и Банк России) ожидают качественные научные исследования по данным вопросам.

Научная новизна в тексте присутствует. В частности, представляют интерес результаты систематизации инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов (представлены в таблице 1) и алгоритм разработки и реализации отраслевого проекта ФНС России (рисунок 4).

Стиль, структура, содержание. Стиль изложения научный. Разговорных и публицистических высказываний в тексте не выявлено. Структура статьи автором сформирована, рекомендуется дополнить блоками «методы и условия исследования», «обсуждение полученных результатов», «выводы и дальнейшие направления исследования». Содержание статьи подготовлено на хорошем уровне, но отсутствует важный блок в части прогнозов и планов развития, как минимум, до 2030 года. Также обращает на себя внимание отсутствие выводов либо наличие несогласованности. Например, автор утверждает, что «следующим, на наш взгляд, ключевым этапом в процессе «обеления» можно считать введение института самозанятых и его возможное использование на территории всей страны с июля 2020 г.» На рисунке приведена динамика роста числа зарегистрированных самозанятых. Однако насколько это влияет на обеление экономики? Существует практика регистрации в самозанятые наёмных работников с целью минимизации налоговых платежей, что негативно влияет на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Как автор учитывает данный факт?

Библиография. Библиографический список включает 29 наименований. Автору рекомендуется усилить обзор литературы 2022-2023 гг., т.к. в текущем списке актуальных научных источников практически не представлено, но при этом поднимаемые автором вопросы постоянно востребованы среди научного сообщества.

Апелляция к оппонентам. Несмотря на сформированный список литературы, какой-либо научной дискуссии в тексте автором не выстроено. При доработке статьи следует обязательно обсудить полученные научные результаты с теми, что содержатся в научных трудах других авторов. Это усилит качество сделанных выводов и повысит востребованность научной статьи у потенциальной читательской аудитории.

Выводы, интерес читательской аудитории. С учётом всего вышеизложенного статья требует небольшой доработки, после проведения которой будет представлять интерес

для широкой читательской аудитории.

Результаты процедуры повторного рецензирования статьи

В связи с политикой двойного слепого рецензирования личность рецензента не раскрывается.

Со списком рецензентов издательства можно ознакомиться [здесь](#).

Развитие налогового администрирования является одним из ключевых факторов для обеспечения прозрачности и эффективности экономической деятельности, а также законности экономических операций в России. Развитие налогового администрирования нацелено на формирование прозрачности налоговой системы, способствующей соблюдению налогоплательщиками налогового законодательства, а также стимулирующей развитие предпринимательской инициативы. В России налоговое администрирование развивается активно, что способствует повышению собираемости налогов. Представленная статья посвящена исследованию становления и развития налогового администрирования в контексте необходимости поиска направлений решения проблемы обеления российской экономики.

Заголовок статьи соответствует содержанию.

В статье выделены разделы с подзаголовками, что соответствует требованиям журнала «Налоги и налогообложение». В статье выделены 4 раздела: «Введение», «Обзор литературы», «Результаты», «Заключение», что соответствует классическим требованиям к структуре научной статьи. Во «Введении» автор обосновывает значимость и актуальность выбранного направления исследования. В разделе «Обзор литературы» автор описывает подходы зарубежных и отечественных исследователей к исследуемой проблематике. Также в этом разделе автором поставлена цель исследования - развить теоретические положения в части анализа исторического развития инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Раздел «Результаты» посвящен описанию эволюции налогового администрирования в России в контексте обеспечения обеления экономики, а также инструментам и методам налогового администрирования, концепции налогового администрирования, развитию технологий и проектов налогового администрирования ФНС РФ. В завершении статьи автор фиксирует выводы по результатам исследования, определяет научную новизну и перспективные направления дальнейших исследований.

Дискуссионным является авторский подход к периодизации развития налогового администрирования с выделением трех этапов, где выделение первого этапа – как появления и последнего этапа – как дальнейшего развития, выглядит искусственным. Полагаем, что эта периодизация нуждается в детальном анализе и научном обосновании.

Внимания заслуживает авторская классификация инструментов налогового администрирования по «обелению» отраслей экономики и отдельных объектов, которые разделены на 4 группы: внедрение инновационной технологии, позволяющей повысить качество налогового администрирования; регулирование отраслей и рынков; усиление налогового контроля за субъектами- физическими лицами; выявление «массовых» схем ухода от налогообложения.

Методологическую основу исследования составляют анализ, синтез, восхождение от абстрактного к конкретному, логический и исторический метод, а также иные общенаучные методы. Специфические экономические методы не использовались.

Автор активно использует иллюстрации результатов исследования в статье. В статье представлены 1 таблица и 6 рисунков. Полагаем, что это способствует повышению уровня восприятия читателями результатов проведенного авторского исследования.

Актуальность статьи не вызывает сомнений. Развитие налогового администрирования является одним из ключевых факторов для обеспечения прозрачности и эффективности экономической деятельности в России. В последние годы Правительство и, в первую очередь, ФНС РФ активно работают над развитием налогового администрирования, совершенствуются технологии, внедряются новейшие разработки в области цифровизации, запускаются электронные сервисы, разрабатываются новые налоговые режимы. Важнейшими проектами являются отраслевые, а также по обеспечению прослеживаемости товаров. Они не только способствуют обелению экономики, но и позволяют повышать собираемость налогов, что очень важно в условиях нарастания дефицита бюджета и глобальной геоэкономической турбулентности.

Статья имеет практическую значимость, поскольку полученные автором результаты могут быть использованы для определения дальнейших направлений развития налогового администрирования как инструмента, способствующего обелению экономики.

В статье автором сформулировано видение научной новизны. Автор полагает, что она состоит в развитии теоретических положений в части анализа исторического развития инструментов налогового администрирования по «обелению экономики». Данная формулировка новизны отличается от классической, и не дает информации об отличии авторских предложений от существующих ранее, а также об их полезности.

Стиль изложения является научным и соответствует требованиям журнала.

Библиография представлена 29 источниками: исследованиями зарубежных и отечественных ученых. Большинство источников являются актуальными – не старше 5 лет. На все источники имеются ссылки по тексту статьи. Объем и качество библиографии соответствуют требованиям журнала. Вместе с тем, оформление списка источников не соответствует требованиям, некоторые ссылки не активны / устарели, например, ссылка 24. Подчеркнем, что несмотря на обилие источников, научную дискуссию в статье развернуть не удалось.

К преимуществам статьи следует отнести, во-первых, актуальность и значимость выбранного направления исследования. Во-вторых, наличие практической значимости и элемента научной новизны, предложения по классификации инструментов налогового администрирования в целях обеления российской экономики, а в частности ее отраслей и отдельных проектов. В-третьих, обилие иллюстративного материала. В-четвертых, широту охвата автором процессов и проектов ФНС РФ по развитию налогового администрирования для обеления российской экономики.

К недостаткам отнесем следующее. Во-первых, необходимость уточнения научной новизны проведенного исследования. Во-вторых, необходимость корректировки оформления библиографического списка. В-третьих, необходимость обоснования выделения трех этапов в развитии налогового администрирования в России в целях обеления экономики.

Заключение. Статья посвящена исследованию становления и развития налогового администрирования в контексте необходимости поиска направлений решения проблемы обеления российской экономики. Статья способна вызвать интерес широкой читательской аудитории журнала. Рекомендуется принять к публикации в журнале «Налоги и налогообложение» при условии устранения указанных по тексту настоящей рецензии замечаний.

Англоязычные метаданные

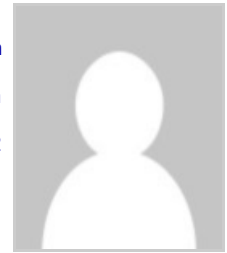
Foreign experience in the application of economic mechanisms for regulating environmental externalities

Ivanov Maksim Olegovich

Researcher, Financial Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

125375, Russia, Moscow, lane. Nastasinsky, 3 page 2

✉ maximiv@list.ru



Abstract. In modern global conditions, the solution of issues related to the payment of environmental management is of particular relevance. In many countries, one of the main mechanisms for countering environmental pollution is the environmental tax, which in the Russian Federation takes the form of a parafiscal payment, that is, a fee for negative environmental impact. The article analyzes the foreign countries experience in the application of economic mechanisms for regulating environmental externalities (externalities), draws conclusions about the features of environmental taxation abroad, identifies classification features and types of environmental taxes, payments, and fees used in foreign practice, and offers recommendations on the application of environmental taxes in the Russian Federation. In most developed countries of the world, market mechanisms are used to regulate issues in environmental policy, which facilitate the adoption of decisions by economic entities aimed at reducing environmental harm with the lowest economic costs. At the same time, tax instruments are designed to assess the relationship between the contributions of polluting enterprises to budgets and the degree of harm these enterprises cause to the environment. The environmental tax is the main instrument for regulating issues related to the negative impact on the environment. The experience of the EU and OECD countries shows that environmental taxes, which make up a significant part of the revenue base of the budgets of these countries, are understood as taxes on environmentally hazardous economic activities.

Keywords: market mechanism, taxation, economic costs, harm to environment, environment, foreign experience, classification of environmental taxes, environmental externalities, tax, environmental tax

References (transliterated)

1. Helm D., Pearce D. Assessment: Economic Policy towards the Environment // Oxford Review of Economic Policy. 1990. №. 1. pp. 1-16.
2. Opshoor J.B., & Vos H. Economic Instruments for Environmental Protection. Paris, France: OECD, 1989.
3. Novikov R., Bystrova A. Ekologicheskoe regulirovanie v stranakh Zapadnoi Evropy. M.: IMEMO, 1991.
4. Sedov V.V. Osnovy ekonomicheskoi teorii. Voprosy ekologo-ustoichivogo razvitiya ekonomiki / Chelyabinsk: Chelyabinskii gosudarstvennyi universitet, 2005.
5. Golub A. Rynochnye metody upravleniya okruzhayushchei sredoi. M.: GU VShE, 2002.
6. Golub A., Gofman K. Ekonomicheskie mekhanizmy upravleniya global'nymi prirodnymi protsessami // Ekonomika i matematicheskie metody. 1992. T. 28. S. 687-694.
7. Tan Z., Wu Y., Gu Y., Liu T., Wang W., Liu X. An overview on implementation of

- environmental tax and related economic instruments in typical countries // Journal of Cleaner Production. 2022. No. 1. Vol. 330. P. 129688.
8. Pigou A.C. The Economics of Welfare. London, United Kingdom: Palgrave Macmillan London, 1920.
 9. Malinina T.A., Gromov V.V. Perspektivy ekologizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii. M.: Delo, 2015.
 10. Kouz R. Firma, rynek i pravo: sbornik statei. M.: Novoe izdatel'stvo, 2007.
 11. Gromov V.V. Ekologicheskie nalogi: klassicheskoe i sovremennoe ponimanie sushchnosti // Ekonomika, statistika, informatika. 2014. № 4. S. 41-45.
 12. Kuz'mitskaya T.V., Sergievich T.V. Nalogovye instrumenty stimulirovaniya ekologicheskogo povedeniya naseleniya v Respublike Belarus' // Turizm i gostepriimstvo. 2019. № 1. S. 3-11.
 13. Baumol W.J., Oates W.E. The use of standards and prices for environment protection // The Swedish Journal of Economics. 1971. No. 1. Vol. 73. pp. 42-54.
 14. Delgado F.J., Freire-González J., Presno M.J. Environmental taxation in the European Union: Are there common trends? // Economic Analysis and Policy. 2022. Vol. 73. pp. 670-682.
 15. Montgomery W.D. Markets in Licenses and Efficient Pollution Control Programs // Journal of Economic Theory. 1972. No. 5. pp. 395-418.
 16. Jung H., Song C-K. Effects of emission trading scheme (ETS) on change rate of carbon emission // Scientific Reports. 2023. Vol. 13. pp. 1-13.
 17. Aiesha A., Shakhid R. Zelenaya revolyutsiya: obzor // Mezhdunarodnyi zhurnal dostizhenii v oblasti nauchnykh issledovaniy, 2017, № 3. S. 129-137.
 18. Urazgalieva M.A. Opyt zarubezhnykh stran v ekologizatsii nalogovykh sistem i problemy raspredeleniya i ispol'zovaniya ekologicheskikh platezhei // Vestnik MIEP. 2014. № 3. C. 7-16.
 19. Yumaev M.M. Osobennosti zarubezhnoi nalogovoi politiki v svyazi s razvitiem zelenykh tekhnologii // Nalogi i nalogooblozhenie. 2022. № 4. C. 77-99.
 20. Yamazaki A. Environmental taxes and productivity: Lessons from Canadian manufacturing // Journal of Public Economics. 2022. Vol. 205. pp. 1-61.
 21. Trofimov A.A. Nalogooblozhenie zagryazneniya okruzhayushchei sredy v Kitae // Pravovedenie. 2018. № 4. S. 751-763.
 22. Chernyavskaya N.V., Kleiman A.V. Ekologicheskie nalogi v zarubezhnykh stranakh: voprosy primeneniya // Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët. 2016. № 8. S. 41.
 23. Quinn M., Feeney O. Domestic waste management in Ireland – the journey towards financialization // QMS Research Paper. 2022. pp. 1-17.
 24. Pizzol M., Molinos-Senante M., Thodsen H., Andersen M.S. Implications of Denmark's water price reform for riverine and coastal surface water quality // Florida Tax Review. 2023. Vol. 23. pp. 808-824.
 25. Fendrich A.N., Barretto A., Sparovek G., Gianetti G.W., Ferreira J.L. Carlos F.M., Appy B., Carlos M.G., Leitão S. Taxation aiming environmental protection: The case of Brazilian Rural Land Tax // Land Use Policy. 2022. Vol. 119. pp. 106-164.
 26. Holmberg R. How are the Swedish taxes on energy and carbon dioxide related to energy efficiency? // Odyssee-Mure. 2021. pp. 1-3.
 27. Depren Ö., Kartal M.T., Ayhan F., Depren S.K. Heterogeneous impact of environmental taxes on environmental quality: Tax domain based evidence from the nordic countries by nonparametric quantile approaches // Journal of Environmental Management. 2023.

Vol. 329. P. 117-131.

28. Kirikkaleli D. Does environmental tax matter for environmental degradation in the Netherlands? Evidence from novel Fourier-based estimators // *Environmental Science and Pollution Research*. 2023. № 30. pp. 57481-57489.
29. Timonina I.L. Yaponiya na puti k ustoichivomu razvitiyu: «zelenoe finansirovanie» // *Ezhegodnik Yaponiya*. 2021. № 50. S. 61-88.

Legal aspects of tax payments by a third party

Chernyshenko Ilya Gennad'evich

Student, Financial University under the Government of the Russian Federation

105187., Russia, Moscow, Shcherbakovskaya str., 38

✉ cheig@inbox.ru



Abstract. In this article the author highlights the legislative changes of 2016 related to the nature of fulfilment of the tax obligation. Taking into account many doctrinal positions, both advantages and legal problems concerning the mechanism of tax payment by another person are given. The purpose of this study is to assess the necessity and effectiveness of the legislator's assumption of non-personal fulfilment of tax obligation. The author concludes that it is necessary to take various measures that contribute to levelling the risks associated with non-personal fulfilment of tax liability. When writing the article such methods as theoretical-predictive, formal-legal, system-structural and method of legal modelling were used. The novelty of this article lies in the fact that it provides an extensive analysis of the study of non-personal fulfilment of tax liability, drawing attention to its advantages and disadvantages for both taxpayers and tax authorities. Also an aspect of the novelty of the article is the measures proposed by the author aimed at optimising the process of non-personal enforcement of tax liability. The main conclusion of the article is that to date there is no single legal means for the return of erroneously paid tax payments in the case when the payment is made by a third party. The author emphasises the urgent need for further work of the legislator in this direction in order to improve the legal mechanism of taxation in this part, as well as to ensure the protection of taxpayers' interests.

Keywords: legal remedies, tax payment, tax offset, tax refund, another person, payment document, taxation, tax obligation, mutual settlement, tax reform

References (transliterated)

1. Akopyan K.V. Ispolnenie nalogovoi obyazannosti v usloviyakh tsifrovizatsii // *Studencheskii vestnik*. 2023. № 19-5 (258). S. 64-66.
2. Bocharova D.D. Aktual'nye voprosy, vznikayushchie v svyazi s uplatoi naloga tret'im litsom // *Vestnik molodykh uchenykh Samarskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta*. 2018. N 1 (37). S. 19-22.
3. Zakharova O.A. Uplata naloga tret'imi litsami: pravovye nyuansy i posledstviya // *Eniseiskie politiko-pravovye chteniya*. Krasnoyarsk: Sibirskii federal'nyi universitet, Yuridicheskii institut, 2018. S. 48-52.
4. Kiseleva N.V. Banki kak uchastniki nalogovykh pravootnoshenii // *Bankovskoe pravo*. 2021. N 3. S. 46 – 54.56.

5. Lebedev Yu.V. Oplata nalogovykh obyazatel'stv tret'im litsom // Southern Almanac of Scientific Research. 2017. № 3. S. 50-58.
6. Lonshakov K.V. Novelly ispolneniya nalogovoi obyazannosti // V Luzhskie nauchnye chteniya. Sovremennoe nauchnoe znanie: teoriya i praktika. Luga: Leningradskii gosudarstvennyi universitet im. A.S. Pushkina, 2017. S. 262-268.
7. Lyutova O.I. Nalogovaya obyazannost' kak institut nalogovogo prava / Pod obshch. red. Lyutovoi O.I. M.: Infotropik, 2023.
8. Pedersen I.A. Kharakteristika nalogovoi obyazannosti i ee ispolnenie // Vestnik Donbasskoi yuridicheskoi akademii. Yuridicheskie nauki. 2018. № 5. S. 71-79.
9. Polyakov V.A. Ispolnenie nalogovoi obyazannost' tret'im litsom // Colloquium-Journal. 2019. № 10-10 (34). S. 61-67.
10. Popov V.V., Trishina E.G. O raz'yasneniyakh Ministerstva finansov RF i Federal'noi nalogovoi sluzhby po voprosu uplaty naloga inymi litsami v byudzheth // Vestnik Saratovskoi gosudarstvennoi yuridicheskoi akademii. 2020. № 1 (132). S. 207-212.
11. Yadrikhinskii S.A. Nadlezhashchee ispolnenie nalogovoi obyazannosti kak zakonnyi interes nalogoplatel'shchika // Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Pravo. 2020. T. 17. № 3. S. 36-46.

Architectonics of individual taxation system

Tikhonova Anna Vital'evna

PhD in Economics

Associate Professor, Leading Researcher, Department of Taxes and Tax Administration, Financial University

127083, Russia, Moscow, Verkhnyaya Maslovka str., 15, room 507

✉ samozvanka_89@bk.ru



Abstract. Transformation of national economies caused by globalization and digitalization of business processes leads to changes in the whole chain of relationships at the levels of "state-individual", "employee-employer", "tax authority-taxpayer". The following research goal is to develop a unified construct of the taxation system, taking into account modern transformation processes and system economy principles. The research applies a comprehensive approach, which includes three main analysis methods: qualitative comparative analysis, simulation modeling, and interpretative qualitative research. Qualitative comparative analysis was used to identify the elements of individual taxation. Simulation modeling was used to visualize taxation main parameters and limitations. Interpretative research was used to describe the interaction of the system elements. The scientific novelty of the research is the presented architectonics of individual taxation system, which develops the theory of system economy of Kleiner and includes 4 elements (subsystems), classified by the criterion of definiteness of time and space. First, objects – exist in the uncertainty of time and the certainty of space. Second, projects - exist in limited time and defined space. Third, environments – exist in the indefiniteness of time and the uncertainty of space. Fourth, processes - exist in limited time and uncertainty of space. The elements of the objective subsystem include taxpayers individuals and individual entrepreneurs, tax authorities, tax agents, other participants of tax legal relations, and the territory. The project subsystem includes tools and mechanisms of tax regulation, which are experimental and temporary in nature. Tax functions implementation was visualized in the context of the presented system.

Keywords: evolution of taxation, tax structure, taxes on capital, tax functions, system

economy, systems approach, property taxes, individual income tax, tax transformation, PIT

References (transliterated)

1. Leont'ev B.B. Obosnovanie teorii sistemnoi ekonomiki // Pravovaya informatika. 2015. №4. S. 4-21.
2. Aliev S.B. Pravovoi monitoring regulirovaniya intellektual'noi sobstvennosti v Evraziiskom ekonomicheskom prostranstve // Monitoring pravoprimereniya. 2015. №3 (16). S. 4-13.
3. Tsokova V.A., Kabisova A.R., Khalin A.A. Metodologicheskie aspekty analiza sushchnosti nalogovoi sistemy na osnove sistemnogo podkhoda // Ekonomicheskie issledovaniya. 2013. № 1. S. 5.
4. Shmelev Yu.D. Kontseptsiya reformirovaniya nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii, osnovannaya na realizatsii printsipa spravedlivosti i sotsial'noi funktsii nalogov: dis. doktora ekonomicheskikh nauk: 08.00.10 – Finansy, denezhnoe obrashchenie i kredit. Moskva. 2008. 459 s.
5. Makoto Nakajima Capital income taxation with housing // Journal of Economic Dynamics and Control. 2020. Vol. 115. 103883. <https://doi.org/10.1016/j.jedc.2020.103883>.
6. Horne R., Felsenstein D. Is property assessment really essential for taxation? Evaluating the performance of an 'Alternative Assessment' method // Land Use Policy. 2010. Vol. 27. Is. 4. P. 1181-1189. <https://doi.org/10.1016/j.landusepol.2010.03.008>.
7. Morini M., Pellegrino S. Personal income tax reforms: A genetic algorithm approach // European Journal of Operational Research. 2018. Vol. 264. Is. 3. P. 994-1004. <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2016.07.059>.
8. Benczúr P., Kátay G., Kiss Á. Assessing the economic and social impact of tax and benefit reforms: A general-equilibrium microsimulation approach applied to Hungary // Economic Modelling. 2018. Vol. 75. P. 441-457. <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2018.06.016>.
9. Bhattarai K., Benjasak C. Growth and redistribution impacts of income taxes in the Thai Economy: A dynamic CGE analysis // The Journal of Economic Asymmetries. 2020. Vol. 23. <https://doi.org/10.1016/j.jeca.2020.e00189>.
10. Tikhonova A.V. Imitatsionnoe matematicheskoe modelirovanie sistemy podokhodnogo nalogooblozheniya s ispol'zovaniem kriteriya Q-T'yuki // Ekonomicheskie i sotsial'nye peremeny: fakty, tendentsii, prognoz. 2019. T. 12. № 1. S. 138-152. DOI: 10.15838/esc.2019.1.61.8
11. Avram S., Popova D. Do taxes and transfers reduce gender income inequality? Evidence from eight European welfare states // Social Science Research. 2021. 102644. <https://doi.org/10.1016/j.ssresearch.2021.102644>.
12. Frey C., Christoph A. Schaltegger Progressive taxes and top income shares: A historical perspective on pre-and post-tax income concentration in Switzerland // Economics Letters 2016. Vol. 148. P. 5-9. <https://doi.org/10.1016/j.econlet.2016.08.041>.
13. Nicolis G., Prigogine I. Self-organization in nonequilibrium systems // Wiley, New York, NY. 1977.
14. Statistics on labour income and inequality. Rezhim dostupa: <https://ilostat.ilo.org/topics/labour-income/> (data obrashcheniya: 05.09.2023).
15. Glogowsky U. Behavioral responses to inheritance and gift taxation: Evidence from Germany // Journal of Public Economics. 2021. Vol. 193.

<https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2020.104309>.

16. Ksiropulos I.D. Nalogovye instrumenty sotsial'noi podderzhki naseleniya / I.D. Ksiropulos // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2017. № 6. S. 43-57.
17. Kleiner G.B. Strategiya sistemnoi garmonizatsii ekonomiki Rossii // *Ekonomicheskie strategii*. 2008. № 5-6. S.72-79.
18. Roundy P.T., Bradshaw M., Beverly K. Brockman The emergence of entrepreneurial ecosystems: A complex adaptive systems approach // *Journal of Business Research*. 2018. Vol. 86. P. 1-10. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.01.032>.
19. Najmaei A. Using mixed-methods designs to capture the essence of complexity in the entrepreneurship research: An introductory essay and a research agenda // E.S.C. Berger, A. Kuckertz (Eds.), *Complexity in entrepreneurship, innovation and technology research*. 2016. P. 13-36.
20. Fiss P.C. A set-theoretic approach to organizational configurations // *Academy of Management Review*. 2007. Vol. 32 (4). P. 1180-1198.
21. Berger E.S.C. Is qualitative comparative analysis an emerging method? Structured literature review and bibliometric analysis of QCA applications in business and management research // E.S.C. Berger, A. Kuckertz (Eds.), *Complexity in entrepreneurship, innovation and technology research*. 2016. P. 1-9.
22. Olya H.G., Mehran J. Modelling tourism expenditure using complexity theory // *Journal of Business Research*. 2017. Vol. 75 (2). P. 147-158.
23. McKelvey B. Toward a complexity science of entrepreneurship // *Journal of Business Venturing*. 2004. Vol. 19 (3). P. 313-341.
24. Graebner M.E., Martin J.A., Roundy P.T. Qualitative data: Cooking without a recipe // *Strategic Organization*. 2012. Vol. 10 (3). P. 276-284.
25. Milogolov N.S., Ponomareva K.A. Mezhdunarodnaya kooperatsiya nalogovykh administratsii pri nalogooblozhenii tsifrovyykh biznes-modelei: mif ili real'nost'? // *Nalogi*. 2021. № 3. S. 29-33.
26. Marenzi A., Rizzi D., Zanette M. Incentives for voluntary health insurance in a national health system: Evidence from Italy // *Health Policy*. 2021. Vol. 125. Is. 6. P. 685-692. <https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2021.03.007>.
27. Tyurina Yu.G. Teoreticheskie aspekty primeneniya sistemnogo podkhoda v nalogooblozhenii // *Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2017. №2. S. 128-133.
28. Bertalanffy L. Stoffwechseltypen und Wachstumstypen, 61, *Biol Zentralbt*. 1941. P. 510-530.
29. Kleiner G.B. Printsipy dvoistvennosti v svete sistemnoi ekonomicheskoi teorii // *Voprosy ekonomiki*. 2019. № 11. S. 127-149.
30. Quade E.S. Analysis for Military Decisions // *United States air force project rent*. 1964. 394 p.
31. Tran C., Wende S. On the marginal excess burden of taxation in an overlapping generations model // *Journal of Macroeconomics*. 2021. 103377. <https://doi.org/10.1016/j.jmacro.2021.103377>.
32. Fehr H., Kindermann F. Taxing capital along the transition-Not a bad idea after all? // *J. Econom. Dynam. Control*. 2015. Vol. 51. P. 64.
33. Kindermann F., Mayr L., Sachs D. Inheritance taxation and wealth effects on the labor supply of heirs // *Journal of Public Economics*. 2020. Vol. 191. 104127. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2019.104127>.
34. Christl M., Köppl-Turyna M., Lorenz H., Kucsera D. Redistribution within the tax-

benefits system in Austria // Economic Analysis and Policy. 2020. Vol. 68. P. 250-264.
<https://doi.org/10.1016/j.eap.2020.09.011>

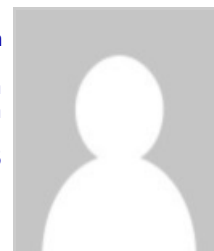
Development of tax incentives for non-profit organizations

Garibov Aleksandr Georgievich

Student, Faculty of taxes, audit and business analysis, Financial University under the Government of Russian Federation

127083, Russia, Moscow, Moscow, Verkhnyaya Maslovka str., 15

✉ garibov1507@yandex.ru



Abstract. The subject of the study is to identify possible ways to develop tax incentives for non-profit organizations in Russia. The author focuses on the important role of non-profit organizations in the economic development of the country and the provision of social services to society, improving the quality of life of various segments of the population. This paper examines the theoretical aspects of the functioning of NPOs and their taxation system, analyzes the dynamics of existing and newly created NPOs and the factors influencing it; identifies the main problems in the application of the norms of the Tax Code of the Russian Federation that complicate the activities of non-profit organizations, as well as existing gaps in legislation that cause contradictions in tax practice. A special place in the scientific research is occupied by the development of possible options for reforming existing regulatory legal acts in the field of taxation to stimulate the development of the domestic non-profit sector. Based on the results of the work, a conclusion is made about the inconsistency of tax legislation and the presence of administrative barriers that hinder the development of the non-profit sector in Russia. According to the author, the proposals formulated in this scientific article on changing legislation can be applied in practice and are designed to improve the existing conditions for the functioning of non-profit organizations in Russia, to create additional tax incentives for the development of the non-profit sector in our country.

Keywords: charitable activities, separate accounting, targeted financing, targeted receipts, tax incentives, simplified taxation system, income tax, VAT, Non-profit organizations, sponsorship

References (transliterated)

1. Problemy nalogooblozheniya nekommercheskikh organizatsii v Rossii / S. Sinel'nikov-Murylev, I. Trunin, M. Goldin [i dr.]; – M.: IEPP, 2007. – 371 s.
2. Grishchenko A.V. Diskussionnye voprosy nalogovogo regulirovaniya deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsii / Grishchenko A.V., Grishchenko Yu.I., Chigrakova N.M. // Izvestiya UrGEU. – 2017. – № 2. – S. 27-37.
3. Doroshina O.P. Monitoring gosudarstvennoi podderzhki SO NKO v rezhime nalogovoi filantropii (opyt Respubliki Tatarstan) // Nauchno-issledovatel'skii finansovyi institut. Finansovyi zhurnal. 2014. № 3 (21). S. 111-120.
4. Grishchenko Yu.I. Spetsifika primeneniya spetsial'nykh nalogovykh rezhimov nekommercheskimi organizatsiyami // Nekommercheskie organizatsii v Rossii. – 2016. – № 2(91).
5. Kuz'min G. V. Predprinimatel'skaya deyatel'nost' NKO: uchet i nalogooblozhenie // Bukhgalterskii uchet. – 2011. – № 4. – S. 45-52.
6. Mukhanova I.N. Negosudarstvennye nekommercheskie organizatsii: uchet i otchetnost'

- // Zhurnal «Bukhgalterskii uchet». – 2021. – № 8. – S. 119-123.
7. Grantseva, T. G. Finansovaya i nalogovaya podderzhka NKO v usloviyakh pandemii: rossiiskaya i zarubezhnaya praktika / T. G. Grantseva // *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*. – 2022. – T. 2, № 5(125). – S. 208-212.
 8. Chikina, A. S. Opyt gosudarstvennoi podderzhki nekommercheskikh organizatsii Ul'yanovskoi oblasti / A. S. Chikina, P. L. Ofitserov // *Dnevnik nauki*. – 2022. – № 12(72).
 9. Klishina Yu.E. Tendentsii razvitiya nekommercheskogo sektora ekonomiki i sovershenstvovanie sistemy ego finansirovaniya / Klishina Yu.E., Uglitskikh O.N. // *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*. – 2015. – № 36. – S. 38-48.
 10. Duquette Nicolas J. Do tax incentives affect charitable contributions? Evidence from public charities' reported revenues // *Journal of public Economics*. 2016. No 137. Pp 51-69. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2016.02.002>
 11. Bolton P., Mehran H. An introduction to the governance and taxation of not-for-profit organizations // *Journal of Accounting and Economics*. 2006. No 41. Pp 293-305. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.06.001>
 12. Mityukova E.S. Nekommercheskie organizatsii: pravovoe regulirovanie, bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie / E.S. Mityukova. – 5-e izd. – M.: Izdatel'stvo AiSi, 2022. – 304 s.
 13. Medvedeva N.V. Nekommercheskie organizatsii v Rossii: bar'ery i usloviya razvitiya // *Sotsiodinamika*. – 2018. – № 4. – S. 12-20.

Genesis of tax administration tools for "whitewashing the economy"

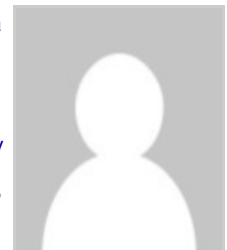
Shemyakina Marina Sergeevna

PhD in Economics

Associate Professor, Department of Accounting, Taxes and Economic Security, Volga State Technological University

424000, Russia, Yoshkar-Ola, Lenin Square, 3

✉ sh.marina.s@gmail.com



Abstract. The subject of the study is tax relations that arise in the process of interaction between tax authorities and taxpayers and are aimed at inducing the latter to pay taxes and fees established by law. The evolution of tax administration tools for "whitewashing" sectors of the economy and individual objects is considered. In accordance with the content of the tools used, a classification was made into five stages of development: the period of formation and development of tax control; the period of creation of the concept of the taxpayer behavior management system; the period of introduction of new digital technologies that make it possible to identify the latent tax base; a period of increasing the efficiency of using tax administration tools aimed at motivating taxpayers to voluntarily pay taxes and use prices in transactions; the period of development of tax administration tools for the "whitewashing" of individual objects of taxation, including by individual taxpayers, the further development of the Federal Tax Service as a "digital service". The scientific novelty of the study is the development of theoretical provisions in terms of analyzing the historical development of tax administration tools for "whitewashing the economy". The definition of the concept of tax administration tools for "whitewashing" sectors of the economy and individual objects is given; the author's classification of tax administration tools for "whitewashing" economic

sectors and individual objects is given, which are divided into 4 groups: the introduction of innovative technology that improves the quality of tax administration; regulation of industries and markets; strengthening tax control over individuals; identification of "mass" tax evasion schemes. An analysis of the algorithm for creating and implementing industry projects has been made.

Keywords: taxpayer behavior management, product marking, public food, facility industry, grain project, shadow economy, legalization of income, industry project, tax control, tax administration

References (transliterated)

1. Publichnaya deklaratsiya tselei i zadach FNS Rossii na 2022 god Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/og/
2. Nurwanah A. et al. Determinants of tax compliance: Theory of planned behavior and stakeholder theory perspective // Problems and perspectives in management. – 2018. – №. 16, Iss. 4. – S. 395-407.
3. Mangoting Y., Tangkelobo H., Sina W. L. Taxpayer compliance model based on transparency, ethics, and trust // Jurnal Akuntansi Dan Bisnis. – 2019. – T. 19. – №. 1. – S. 104-118.
4. Kasipillai J., Abdul-Jabbar H. Gender and ethnicity differences in tax compliance // Asian Academy of Management Journal. – 2006. – T. 11. – №. 2. – S. 73-88.
5. Cahyonowati N., Ratmono D., Juliarto A. The role of social norms and trust in authority in tax compliance dilemmas // Cogent Business & Management. – 2023. – T. 10. – №. 1. – S. 2174084-217
6. Nwokoye E. S. et al. Fiscal incentives and tax compliance behaviour in industrial clusters: a survey of clusters in South-east Nigeria // Journal of African Business. – 2023. – T. 24. – №. 1. – S. 147-166.
7. Blaufus K., Reineke J., Trenn I. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis // Journal of Business Economics. – 2023. – T. 93. – №. 3. – S. 509-557.
8. Ouyang J., Liu S., Li H. How does the development of digital finance affect small business tax compliance? Empirical evidence from China // China Economic Review. – 2023. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4237264> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4237264>
9. Bunina, A. Yu. Nalogovyi kontrol' na zernovom rynke / A. Yu. Bunina, T. N. Pavlyuchenko // Nauchno-metodicheskii elektronnyi zhurnal "Kontsept". – 2021. – № 6. – S. 149-155. – DOI 10.24412/2304-120X-2021-13008.
10. Pavlyuchenko, T. N. Zernovoi proekt: forma nalogovogo kontrolya // Ekonomika. nauka. innovatika : Materialy II mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii priurochennoi 100-letiyu GOU VPO «Donetskii natsional'nyi tekhnicheskii universitet», Donetsk, 19 marta 2021 goda. – Donetsk: Donetskii natsional'nyi tekhnicheskii universitet, 2021. – S. 341-344.
11. Zavisnov E.V. Analiz sovremennogo sostoyaniya rynka kliningovykh uslug v Rossiiskoi Federatsii // Evraziiskii nauchnyi zhurnal. 2022. №9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-sovremennogo-sostoyaniya-rynka-kliningovykh-uslug-v-rossiyskoy-federatsii>.
12. Belyanina, M. V. Klining: perezagruzka / M. V. Belyanina // Nalogoved. – 2021. – № 5. – S. 70-72.

13. Dement'ev, I. V. Nalogovye ogovorki v dogovorakh i kompetentsiya nalogovykh organov // Rossiiskii zhurnal pravovykh issledovaniy. – 2023. – Т. 10, № 1. – С. 21-27. – DOI: 10.17816/RJLS293399.
14. Gul'kova, E. L. Progressivnye metody protivodeistviya nezakonnoi nalogovoi optimizatsii v usloviyakh tsifrovizatsii ekonomiki / E. L. Gul'kova, M. V. Karp, M. V. Tupalina // Finansovaya ekonomika. – 2021. – № 10. – С. 139-141.
15. Tsindeliani, I. A. Nalogovaya ogovorka kak instrument konvergentsii chastnogo i publichnogo pravovogo regulirovaniya / I. A. Tsindeliani, E. V. Bezikova // Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Pravo. – 2022. – № 43. – С. 182-197.
16. Voinov, V. V. Informatsionnoe soprovozhdenie "nalogovykh ogovorok" // Nalogoved. – 2021. – № 6. – С. 37-47.
17. Izotov, A. V. Pravovaya priroda markirovki otchel'nykh vidov tovarov v kontekste tsifrovizatsii deyatel'nosti nalogovykh organov / A. V. Izotov // Sovremennoe obshchestvo i pravo. – 2020. – № 4(47). – С. 33-38.
18. Deeva, T. V. Tsifrovye tekhnologii v sisteme sovremennykh modelei vzaimodeistviya nalogoplatel'shchikov i nalogovykh organov // Ekonomika i upravlenie. – 2020. – Т. 26, № 8(178). – С. 840-850. – DOI: 10.35854/1998-1627-2020-8-840-850.
19. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/smi/5433207/>
20. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/seminar/4983989/>
21. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <https://www.rbc.ru/finances/16/02/2015/54e149899a794757f57eb7e4>
22. Prezentatsiya Daniila Egorova 16.10.2015 «O praktike FNS Rossii po vnedreniyu risk-orientirovannogo podkhoda pri osushchestvlenii kontrol'no-nadzornoj deyatel'nosti» Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>
23. Iz doklada Daniila Egorova «O praktike FNS Rossii pri vnedrenii risk-orientirovannogo podkhoda pri osushchestvlenii kontrol'no-nadzornoj deyatel'nosti». Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <http://council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf>
24. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <http://nadymregion.test.yanao.ru>
25. Tsifrovye tekhnologii nalogovogo administrirovaniya: monografiya dlya magistrantov, obuchayushchikhsya po programam napravlenii «Ekonomika», «Gosudarstvennyi audit» i «Finansy i kredit» / S. A. Belozarov, L. I. Goncharenko, Yu. B. Bubnova [i dr.]. – Moskva : Obshchestvo s ogranichennoi otvetstvennost'yu "Izdatel'stvo "Yuniti-Dana", 2019. – 263 s. – (Magister). – ISBN 978-5-238-03275-7. – С. 85.
26. Ofitsial'nyi sait assotsiatsii dobrosovestnykh nalogoplatel'shchikov. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <https://rado.rus>
27. Po dannym doklada nachal'nika otdela analiza i planirovaniya nalogovykh proverok UFNS Rossii po Permskomu krayu Mikheevoi N.N. https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.rn59.nalog.ru/media/221201pr_m.pdf
28. Elektronnyi resurs. Rezhim dostupa. – URL: <https://www.tatar-inform.ru/news/fns-predlozila-avtomobilnym-gruzoperevozcikam-sistemu-dlya-obeleniya-rynka-5886162>
29. Shemyakina M. S. Razvitie metodicheskogo obespecheniya upravleniya nalogovym potentsialom regiona i ego munitsipal'nykh obrazovaniy // Ioshkar-Ola, 2015.–203 s. – 2016. – С. 35.