

Journal of Tax Reform

Том 1. № 1. 2015

Учредители и издатели журнала:

ФГАО ВПО «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина». Адрес: 620002, г. Екатеринбург, К-2, ул. Мира, 19

ФГБОУ ВПО «Байкальский государственный университет экономики и права». Адрес: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11

Адрес редакции:
620002, г. Екатеринбург,
ул. Мира, 19. а/я 10.
Тел. +7(343) 375-97-20

E-mail:
5symposium@mail.ru
WEB-SITE: jtr.urfu.ru

Редакторы:

Андреевич Ирина
Леонидовна
Кочульская Татьяна
Ивановна
Кравченко Александр
Владимирович

Перевод:

Демидов Марк Павлович

Компьютерная
верстка:
Груздева Елена
Петровна

Научно-аналитический журнал

Выходит 3 раз в год

Основан в 2015 г.

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Председатель редакционной коллегии, Главный редактор:
Майбуров Игорь Анатольевич – д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург, Россия), e-mail: maybuров.home@gmail.com.

Научный редактор: Киреенко Анна Павловна – д.э.н., профессор, заведующая кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права (г. Иркутск, Россия), e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

Члены редакционной коллегии:

Гончаренко Любовь Ивановна – д-р экон.наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия), e-mail: goncharenko@yandex.ru.

Гринкевич Лариса Сергеевна – д-р экон. наук, профессор, заведующая кафедрой мировой экономики и налогообложения Национального исследовательского Томского государственного университета (г. Томск, Россия), e-mail: nasty_saturn@mail.ru.

Иванов Виктор Владимирович – д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург, Россия), e-mail: zlivv@mail.ru.

Иванов Юрий Борисович – д-р экон. наук, профессор, заместитель директора Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины (г. Харьков, Украина), e-mail: yuriy.ivanov.ua@gmail.com.

Крисоватый Андрей Игоревич – д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и фискальной политики, ректор Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь, Украина), e-mail: aik_65@mail.ru.

Котлярев Максим Александрович – д-р экон. наук, канд.физ.наук, профессор, профессор Уральского государственного экономического университета (г. Екатеринбург, Россия), e-mail: kotlyar2005@list.ru.

Лыкова Людмила Никитична – д-р экон. наук, профессор, главный научный сотрудник Института экономики РАН, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия), e-mail: Lykova@inecon.ru.

Миронова Ольга Алексеевна – д-р экон. наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Поволжского государственного технического университета (г. Йошкар-Ола, Россия), e-mail: nkc.yola@gmail.com.

Пансков Владимир Георгиевич – д-р экон. наук, профессор, профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия), e-mail: 5868116@mail.ru.

Погорлецкий Александр Игоревич – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург, Россия), e-mail: pogorletski@hotmail.com

Пинская Миляуша Рашитовна – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры налогов и налогообложения, директор Института налоговой политики и налогового администрирования Финансового университета при правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия), e-mail: MPinskaya@yandex.ru.

Стародубец Наталья Владимировна (заведующая редакцией) – канд.экон.наук, доцент, доцент кафедры экономики производственных и энергетических систем Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург, Россия), e-mail: n.v.starodubets@gmail.com.

CONTENTS

<u>ADMINISTRATIVE AND MANAGERIAL ISSUES OF TAX REFORMS</u>	4
<i>Pogorletskiy A. I., Bashkirova N. N.</i>	
THE DYNAMICS OF TAX SYSTEM AND TAX ADMINISTRATION DEVELOPMENT IN THE RUSSIAN FEDERATION	4
<i>Matveychuk L. A.</i>	
INTRODUCTION OF E-MANAGEMENT INTO PRACTICE OF TAX ADMINISTRATION.....	25
<i>Yevstigneyev E.N., Viktorova N.G.</i>	
PROBLEMS OF PERSONNEL, INFORMATION AND TECHNOLOGICAL SUPPORT OF TAX MANAGEMENT: SYSTEM APPROACH.....	42
<i>Barulin S.V., Barulina Ye. V.</i>	
METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGING COMPANY'S TAX FLOWS IN FORM OF TAX CONTROLLING	61
<u>ECONOMIC ISSUES OF TAX REFORMS</u>	76
<i>Lykova L.N.</i>	
TAX BURDEN IN THE RUSSIAN FEDERATION: A COMPARATIVE ANALYSIS POINT OF VIEW.....	76
<i>Pinskaya M. R.</i>	
APPROACHES TO UNDERSTANDING THE TAX EQUITY	90
<i>Ponkratov V.V.</i>	
OIL PRODUCTION TAXATION IN RUSSIA AND THE IMPACT OF THE TAX MANEUVER	100
<u>SOCIAL CONSEQUENCES OF TAX REFORMS</u>	113
<i>Vishnevsky V. P.</i>	
TAXATION, EVOLUTIONARY ECONOMICS AND TAX POPULATIONS.....	113

СОДЕРЖАНИЕ

АДМИНИСТРАТИВНО-УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

4

<i>Погорлецкий А. И., Башкирова Н. Н.</i>	
ДИНАМИКА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	4
<i>Матвейчук Л. А.</i>	
ВНЕДРЕНИЕ ЭЛЕКТРОННОГО УПРАВЛЕНИЯ В ПРАКТИКУ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ	25
<i>Евстигнеев Е. Н., Викторова Н. Г.</i>	
ПРОБЛЕМЫ КАДРОВОГО, ИНФОРМАЦИОННОГО И ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА: СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД	42
<i>Барулин С. В., Барулина Е. В.</i>	
МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ПОТОКАМИ КОМПАНИИ В ФОРМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЛИНГА.....	61
<i>ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ</i>	76
<i>Лыкова Л.Н.</i>	
НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА	76
<i>Пинская М.Р.</i>	
ПОДХОДЫ К ПОНИМАНИЮ НАЛОГОВОЙ СПРАВЕДЛИВОСТИ	90
<i>Понкратов В. В.</i>	
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОБЫЧИ НЕФТИ В РОССИИ — ПОСЛЕДСТВИЯ НАЛОГОВОГО МАНЕВРА	100
<i>СОЦИАЛЬНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ</i>	113
<i>Вишневский В.П., Гурнак А.В.</i>	
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, ЭВОЛЮЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА И НАЛОГОВЫЕ ПОПУЛЯЦИИ	113

ADMINISTRATIVE AND MANAGERIAL ISSUES OF TAX REFORMS

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.001](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.001)

УДК 336.225.6

*Alexander I. Pogorletskiy,
Nadezhda N. Bashkirova¹*

THE DYNAMICS OF TAX SYSTEM AND TAX ADMINISTRATION DEVELOPMENT IN THE RUSSIAN FEDERATION

Abstract. The main purpose of this article is to investigate the process and summarize the results of changes in the tax area in Russia with regard to the evolution of the national tax system and the tax administration reform. To this end, the methods of historical analysis and comparative study are used. Based on these methods, the evolution of the tax system of the Russian Federation is described from the point of view of the dynamics of transformation of the tax structure and modification of the tax rates, as well as changes in the forms and instruments of tax administration. To research and estimate the competitive ability of Russia in the international financial framework, an evaluation of the contemporary Russian tax system is made in regard to the tax burden level and general fiscal conditions for doing business. It is demonstrated that the ongoing reform will help Russia become a more attractive place for doing business. Basic stages in the development of the Russian tax system, along with the main features of taxation, are identified. As a result of an analysis of the development of tax administration in Russia over the past 25 years, general stages in reforming and institutionalizing tax administration are summarized. In order to investigate the capacity and resources of the Russian tax system and tax administration, the results of implementation of some new services and procedures are evaluated. Mid-term and long-term perspectives for the development of the tax system are outlined, followed by an overall conclusion.

Keywords. Russian tax system; Russian tax reform; tax administration; tax burden; tax rates; tax environment; tax conditions of doing business; Federal Tax Service of the Russian Federation.

Introduction

According to the basic principles of classical economic science and theory of finance proposed by such famous economists as Adam Smith, David Ricardo and Adolf Wagner, modern national tax systems must meet the requirements of simplicity, clarity and stability as well as to satisfy the criteria of easiness and plainness of tax administration. The evolution of the Russian tax system in the 1990s, 2000s and 2010s, has led to a radical improvement of the national tax system, significant simplification of the national tax legislation, decrease in the number of taxes and the level of tax burden, and a higher efficiency of tax administration. The Tax

Code of the Russian Federation, introduced in 1999–2001, replaced the previous numerous and diverse legal acts governing taxation, and optimized the structure of taxes. Instead of more than fifty at the beginning, only fourteen taxes remain currently applicable.

¹ *Alexander I. Pogorletskiy* is Doctor of Economic Sciences, Professor of St.Petersburg State University (St.Petersburg, Ul. Chaikovskogo, 62, 191123, Russia), Faculty of Economics, Department of World Economy. E-mail: a.pogorletskiy@spbu.ru

Nadezhda N. Bashkirova is Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Moscow Lomonosov State University (Moscow, Leninskiye gori, 1, building 5, 119991, Russia), High School of State Audit, Department of State and Municipal Finances. E-mail: nadezhda.bashkirova@gmail.com

Tax rates were significantly decreased in accordance with the requirements of the stimulating nature of taxes and economies of scale for budget revenues. The severity of tax burden was gradually moved in the direction of taxation of producers and exporters of raw materials (this contributed to the emergence, in 2002, of a special tax on extraction of mineral resources). Finally, the Russian tax reform, implemented in the 1990-2000s, is still considered to be one of the most successful in the world [The Best and Worst of 2001, p. 102] and the most consistent among a series of reforms implemented by the Russian authorities.

The development of the tax system in the Russian Federation was thoroughly investigated in numerous publications both in Russia and abroad. Among them we would like to mention, as the most significant in their depth, the works by Alexeev and Konrad [2013], Ebrill and Havrylyshyn [1999], Egorova and Petrov [1997], Kuznetsov and Goncharenko [2006], Luong and Weinthal [2004], Nekipelov [2004], Pogorletskiy and Soellner [2002; 2008], Popova and Tekoniemi [1998]. Despite the accent on the different aspects of the tax system and tax legislation reform in Russia in the above mentioned publications, the developmental dynamics of the tax system and tax administration in the Russian Federation is still an issue, and it needs further investigation. In this article, we will assess the on-going changes in taxes in Russia with regard to the evolution of the national tax system and tax administration reform. Mid-term and long-term prospects for the development of the Russian tax system are outlined, followed by a conclusion.

1. The Developmental Dynamics of the Russian Tax System at the Turn of the Century

1.1. The Russian Tax System of the 1990s: The Initial Complexity of Implementation

The tax system of the Russian Federation is a result of the evolution of the national

tax system, which emerged in 1992 simultaneously with the formation of a new independent state just after the collapse of the Soviet Union. The Russian tax system experienced a number of radical changes in the 1990-2000s. Since its establishment, the tax system of the Russian Federation has used the experience of some leading countries of the world. Thus, the structure of the Russian tax (and budget) system is based on such federal states as Germany and the USA. It involves the division of taxes at the federal, regional and local levels. The system of revenue allocation of taxes between the Federal Budget and the budgets of Constituting Subjects of the Federation has been copied from Germany (for instance, revenues from the corporate profit tax in Russia are distributed between federal and regional budgets exactly as it is done in Germany). The United States served as an example of moderate tax policy, stimulating the development of entrepreneurship. For this reason, the postulates of supply-side economics, including Arthur Laffer's tax curve, have become especially popular among Russian tax reformers (such as Alexander Lifshitz, Vladimir Panskov, Alexey Kudrin, and Sergey Shatalov). However, Russia also partly used the experience of unitary states in organizing their tax systems. France has served as a model of centralization in tax policy decisions. To improve tax collection in the country with an initially low tax morale and a lack of proper legal and ethical culture of taxpayers, Italian experience was borrowed in using a repressive tax administration and a tax police as a special tax service [Ekonomika perekhodnogo perioda, 2003].

As experience has shown, the Russian tax system of the 1990s was complicated and confused. Many legal acts governing taxation on all three levels of the budgetary and tax system were in effect at the same time. The total number of taxes and fees exceeded 50 [Grozovskiy, 2014], and tax revenues remained low (60-70%, and for some types of taxes even 40%, of the expected revenues [Egorova, Petrov, 1997, p. 362; Gavrilenkova,

2000, p. 459; Popova, Tekoniemi, 1998, p. 14]). Among many types of taxes used in that period only five taxes (corporate profit tax, value added tax, individual income tax, resource fees and excises) were effective, accounting for 95% of tax revenues [Проблемы налогообложения в 1990-е гг., с.а.]. The effectiveness of other taxes was negligible. The situation in the fiscal sphere was aggravated by the so-called "Parade of Sovereignties", that is, redistribution of power between the Federal Center and the Constituting Subjects of the Federation, which led to actual tax separatism in Russia in the mid-1990s. A number of regions refused to transfer collected taxes to the Federal budget, paralyzing the implementation of many social programs. As a consequence, in 1995 and 1996, against the background of political instability characteristic of the time (dim re-election prospects for the market-oriented first President of Russia Boris Yeltsin), tax revenues dropped to a record low of 20% of GDP [Назаров, 2011]. The financial crisis of August 1998 in Russia (which was caused mainly by the low level of tax collection) summed up the first stage of the formation of the Russian tax system, mostly with a negative

tinge, and made experts think about changes for the better. A new tax system was to become simpler and easier for taxpayers, have a sound legal basis in the form of the Tax Code, and taxes had to focus not only on fiscal appetites of the government, but on the task of regulating and stimulating business activity.

1.2. Modification of the Russian Tax System in the 2000s: Simplicity, Clarity, Efficiency

As a result of the efforts on the part of the President (first, Boris Yeltsin, and then Vladimir Putin) and the Federal Government to reform the Russian tax system, a Tax Code was introduced (the first part in 1999, the second part - since 2001), which greatly simplified the structure of the tax system and brought basic tax rates in line with modern requirements. The current tax system includes eight federal taxes and fees, as well as three regional taxes and two municipal taxes and one municipal fee (see Tab. 1). The total number of taxes and fees, therefore, is 14, which is almost four times less than the number of tax payments charged to the budgets of different levels in the 1990s.

Table 1. Types of Taxes and Levies in the Russian Federation, 2015

Level of taxation	Types of taxes and levies according to the Tax Code of the Russian Federation
Federal taxes	Value added tax; excises; individual income tax; corporate profit tax; tax on extraction of mineral resources; water tax; fees for the use of objects of fauna and for the use of objects of aquatic biological resources; State duty
Regional taxes	Tax on property of organizations; tax on gambling business; transport tax
Municipal taxes	Land tax; tax on property of physical entities; trading fee

Source: [Tax Code of the Russian Federation. Articles 13, 14, 15.]

The tax reform in the early 2000s led to a significant reduction in rates of the main taxes, an increase in their collection, as well as improvements in tax administration [Pogorletskiy, Soellner, 2002]. In addition, in 2002, a new tax appeared, very important in the Russian context - the tax on extraction

of mineral resources, with its rate tied to the world market prices for oil and gas. Moreover, social taxes and charges, whose role in the formation of extra-budgetary retirement and medical insurance funds was extremely important, were also modified. Further improvement of the Russian tax

Table 2. The Dynamics of the Main Russian Tax Rates, 1990-2010 s.

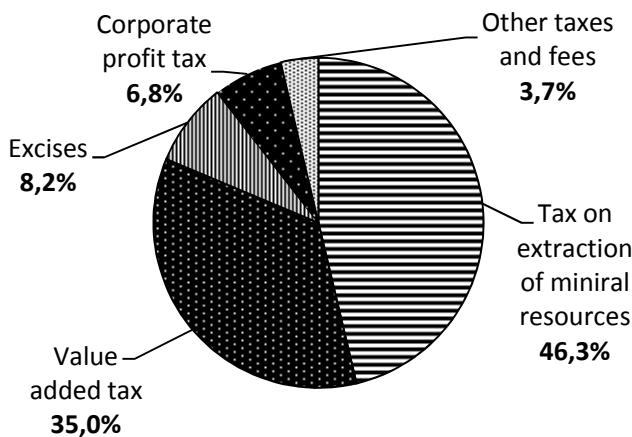
Type of tax	Time period and appropriate tax rates		
	1990 s	2000 s	2010 s
Corporate profit tax	1992-1993: 32 % – basic rate; 45 % – profit from intermediary activity 1994: 35 % – profit from intermediary activity; 38 % – basic rate; 43 % – profit of financial companies 1995-1999: 35 % – basic rate; 43 % – profit of financial companies and profit from intermediary activity	2000-2001: 35 % – basic rate; 43 % – profit of financial companies and profit from intermediary activity 2002-2008: 24 % since 2009: 20 %	20%
Individual income tax	Progressive scale with rates of 12, 20, 25, 30 and 35 %	since 2000: basic rate – 13 % (flat rate); 30 % income of non-residents of the Russian Federation from Russian based sources; 35 % gambling income and extra-interest on banking deposits	basic rate – 13 % (flat rate); 30 % income of non-residents of the Russian Federation from Russian based sources; 35 % gambling income and extra-interest on banking deposits
Value added tax (standard rate)	1992: 28 % since 1993: 20 %	till 2003: 20 % since 2004: 18 %	18 %
Social security tax (on salary fund)	38,5 %	2000: 38,5 % 2001 – 2004: 35,6 % 2005 – 2010: 26 %	2011 – 2012: 34% Since 2013: 30 %

Sources: [Nazarov, 2011; Trading Economics, 2001 - 2015; Izmeneniya v tekhnike vzimaniya naloga na pribyl', 2000]

system was typical for the time of the global financial crisis in 2008 - 2009, when tax rates effective before 2008 were again corrected. Those changes affected primarily the income tax and social taxes and charges. Table 2 shows basic tax rates in Russia in their dynamics, starting from the 1990s. The table shows a trend toward simplification of the tax system in terms of the structure of a number of taxes (proportional, and

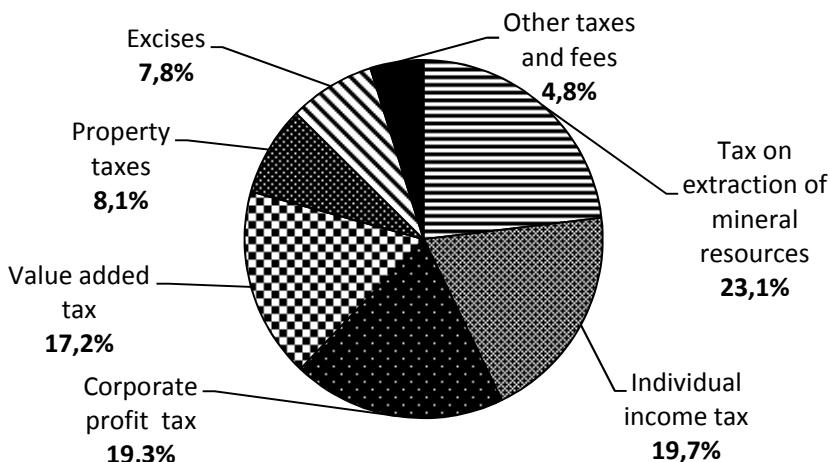
sometimes regressive), and also the reduction of applicable tax rates that continues to the present day.

The structure of tax revenues of the Russian budget system is presented in Fig. 1 and 2. For the Federal Budget, the most important taxes (totalling over 80% of tax revenues) are: tax on extraction of mineral resources and value added tax. From the point of view of the Consolidated Budget, the



**Figure 1. Structure of Tax Revenues of the Federal Budget of Russia,
January – October 2014**

Source: [Federal Tax Service of Russia, 2014 – 2015].



**Figure 2. Structure of Tax Revenues of the Consolidated Budget of Russia,
January – October 2014**

Source: [Federal Tax Service of Russia, 2014 – 2015].

most important taxes are: tax on extraction of mineral resources, individual income tax, corporate profit tax and value added tax. These taxes together account for nearly 80% of tax revenues of the Consolidated Budget. So, the basis of the Russian tax system consists of six taxes - tax on extraction of mineral resources, individual income tax, corporate profit tax, value added tax, property tax and excises (these account for 95% of tax revenues of the Consolidated Budget).

The conclusion is that the main difference between the Russian system of taxation and the tax systems of major developed countries is in that the tax on extraction of mineral resources is the main source of tax revenues both in Federal and Consolidated Budgets. This makes the tax system of the Russian Federation quite vulnerable to fluctuations in raw material prices.

1.3. Evaluation of the Contemporary Russian Tax System: Tax Burden and Tax Conditions for Doing Business

Working out the major directions of a tax policy, it is absolutely essential to determine the actual level of tax burden in the domestic economy compared to similar indicators in foreign economies. When analyzing the tax burden in economy, it is important to take into account at least two factors which affect the character and interpretation of the results of such an analysis:

- 1) for countries whose tax incomes depend largely on foreign-trade prices and the international economic situation, it is accepted to determine cyclical and structural components of the tax burden [Entin, 2004];
- 2) the amount of tax income of the Consolidated Budget and the correlation of this amount with other economic indicators (such as the amount of gross revenue, added value, gross domestic product, etc.) is not the only tax burden characteristic on the basis of which it is reasonable to draw a conclusion about the level

of tax withdrawal compared to other countries [Panskov, 2013].

An analysis of the level and flow of tax income of the Russian Federation budget system is essential from the point of view of evaluating the general construction of the tax system. Such analysis demonstrates that the efficient work of the tax system facilitates flattening out income fluctuations conditioned by the volatility of the foreign trade situation.

We will now try to answer the question of how strong the tax burden in Russia is, not according to surveys of entrepreneurs on the basis of which conclusions are drawn in the rankings of Doing Business Reports, but using official statistics of the Russian Ministry of Finance. The level of tax burden in Russia (the share of tax revenues in percent of GDP) is presented in Fig. 3 and it is quite moderate.

As can be seen from the graphs, the tax burden has reached one-third of GDP at the present time, which is about average for the OECD countries (33,7 % in 2012 and 34,1 % in 2013 [Revenue Statistics 2014]). If the value of the tax burden does not take into account taxes and other payments associated with taxation of oil, gas and petroleum products, the tax burden in Russia is now more than moderate (averaging data for 2013 was only 22,7 %). According to the methodology used by the Ministry of Finance of the Russian Federation, this is one of the lowest rates for Member States of the OECD. It should be noted that the average statistical data on the level of tax burden in the member-countries of OECD are annually taken by the Ministry of Finance of the Russian Federation as an indicator for defining the tax burden. The level of tax burden in the abovementioned countries annually fluctuates approximately between 32 and 35 percent (in Portugal – 32,48 %, Great Britain – 35 %, Spain – 32 %, etc.). But there is a huge cluster of countries, with traditionally strong levels of tax burden, which provide high living standards and

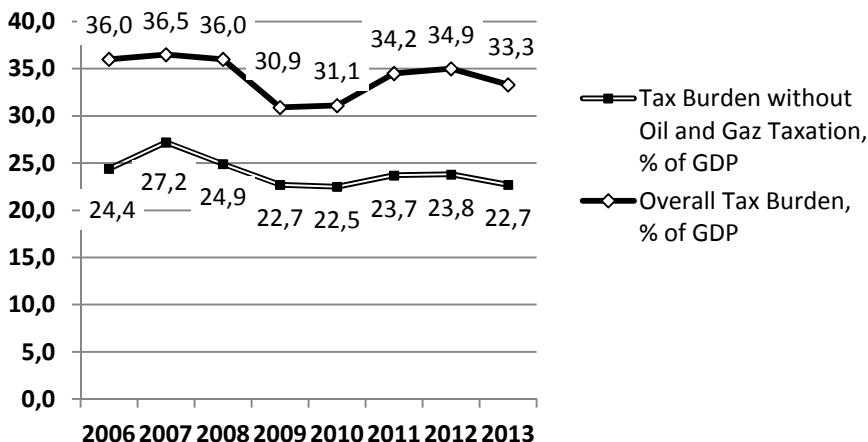


Figure 3. The Dynamics of Tax Burden in Russia, 2006–2013

Source: [Ministry of Finance of Russian Federation, 2013 and 2014].

social security for their citizens (Denmark – 48,6%, Belgium – 44,6 %, Finland – 44 %, Sweden – 42,8 %).

In calculating the level of tax burden in Russia, it seems reasonable to look to the countries which, like Russia, export raw materials (for example, Canada, where the level of tax burden is 30% of GDP, and Australia, with 26%, respectively) and have the structure of economy similar to Russian. Technically, it is possible to conclude that taxes in Russia are quite liberal, especially in non-oil-and-gas sector. But according to the estimates of the Chamber of Commerce and Industry [Tax Burden in Russia, 2014], the cumulative level of tax burden in Russia, taking into account the so-called para-fiscal payments (utilization and ecological payments, collecting from sale of the writing-down equipment and audio- and video cassettes and etc.), is actually more than 40%. Taking into account the efficient rate of tax burden, including para-fiscal payments, we could conclude that the real level of tax burden in Russia is not so moderate as it would appear according to the calculation of the Ministry of Finance. Besides, it does not produce a positive

effect on business and investment climate in Russia in general.

Moreover, given the current situation of external sanctions, the budget deficit and so forth, tax burden on business is almost certain to grow. However, it is necessary to discuss in detail what segments of economy and key industries still have resources for tax growth, and where the limit has already been exhausted. It is necessary that taxation of small and medium businesses remain at the existing level, and taxation of industrial, innovative, and other kinds of enterprises be differentiated. It is also necessary to forestall the growth of tax burden on domestic agricultural producers, and provide them with some benefits, removing administrative barriers on the way to sales markets. Unfortunately, the complicated situation in the Russian economy, along with the budget deficit and external sanctions, are not conducive to keeping the tax burden at the current level. In the long run, a certain increase of taxes appears, therefore, inevitable.

This begs the question: how easy and convenient is the Russian tax system from the point of view of assessing its attractiveness

for doing business? Let us turn to the data from the World Bank's Doing Business Reports that contain appropriate assessments of the countries of the world according to the criterion "Taxation". As can be seen from Table 3, which presents data on Russia's rating dynamics on the whole in its tax component, from 2006 (the year the World Bank ranked countries on attractiveness of their tax systems for business for the first time) to 2015 the position of the Russian Federation has significantly improved. Ranked only as 134th in attractiveness of the tax system for business in 2009 (the corresponding position of the country was even worse than its 120th place in the overall ranking of ease of doing business), Russia has made a significant step forward during the next six years, reaching the 49th position on the tax criteria in 2015 (which is considerably higher than its 62th line in the overall ranking).

While there is still much work to do, the country is already beginning to experience results that are being recognized by outside

observers. Russia moved up 41 places in the tax administration ranking of the World Bank and IFC's report, Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small- and Medium-Sized Enterprises, from 105th in 2011 to 64th in 2012, the fastest progress made by any country in the world in the course of a year. And the progress continued. According to the World Bank and the IFC's Report "Doing Business 2014", Russia has improved the business environment for five of the 10 indicators considered in the research. The results of the new report were the best ones for the country in the entire history of ranking and surveying. Key indicators for the Russian Federation are as follows: in terms of simplicity of business registration, the country is ranked 88th in the world; in terms of taxation level, it is ranked 56th, correspondently.

Indeed, if the components of its attractiveness to business are assessed, the Russian tax system shows a sufficient simplification of tax administration: reduction in the number of tax payments per year (from

**Table 3. The Dynamics of Russia's Position in the World Bank's Doing Business Ranking,
the 'Paying Taxes' Criteria (2005 – 2015).**

Indicators	Reporting Years									
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ease of Doing Business Ranking	79	96	106	120	120	123	120	112	92	62
Paying Taxes Ranking	...	98	130	134	103	105	105	64	56	49
Tax Payments (Number per Year)	27	23	22	22	11	11	9	7	7	7
Time Spending for Tax Accountancy and Tax Paying (Hours per Year)	256	256	448	448	320	320	290	177	177	168
Total Tax Rate (% of Profit)	40.8	54.2	51.4	48.7	48.3	46.5	46.9	54.1	50.7	48.9

Sources: [Doing Business Reports, 2006-2015].

27 in 2006 to 7 in 2015) and in the total time for completing tax reports (from 448 hours in 2008-2009 to 168 hours in 2015). Effective tax burden on business has also slightly decreased: the general level of taxes on profits of companies came to 48.9% in the Doing Business Report 2015 (compared to 54% in 2007 and 2013). The conclusion is that the general direction of the Russian government tax policy is set to simplify the tax system in the country, particularly from the point of view of improvement of tax administration for Russian businesses and foreign residents who receive income from sources in the territory of the Russian Federation.

Tax legislation and administrative reform in Russia continue to show progress. As was mentioned in the Main Directions of Tax Policy for 2015 and Planning Period of 2016 and 2017 [Ministry of Finance of the Russian Federation, 2014], success in taking special measures will allow Russia to achieve an ambitious goal – to rise in the Doing Business rating, according to the criterion of “Taxation”, to the 50th place by 2018. In order for this to happen, the following measures should be taken: simplification of tax filing and reporting; development of on-line services provided by tax authorities; establishment and further development of a new format for cooperation of large businesses with tax authorities – horizontal tax monitoring; reduction of redundant paperwork.

2. The Development of Tax Administration System in the Russian Federation

2.1. Tax Administration in Russia: General Characteristics

Tax administration is a dynamically developing system of management of tax relations and coordinating activity of tax authorities in a market economy. The current economic situation in Russia demands from the tax system that solutions be found to a whole set of problems, such as:

- timely replenishment of the state budget;

- balance (equilibration) of the budget for income and expenses;
- reduction of deficiency and external debt;
- ensuring financing of federal and regional requirements.

In view of the dramatic changes in the economy in general, and taking into account the budget and financial system of Russia in particular, the imminent priority task for tax authorities is to ensure that tax revenues grow, collection of tax payments improves in efficiency, and the costs of implementing the tax law go down at the same time. Also, a serious challenge for the Russian tax administration is the necessity to level out the tax burden by distributing it equally among the regions of the Russian Federation.

Additional sources for the budget income could be found by identifying the potential resources of the tax system, which include:

- follow-up development of the tax administration system;
- prevention of losses for the budget income;
- curbing illegal outflow of capital abroad;
- increase in non-tax income from effective privatization, etc.

A significant reduction of inefficient public expenses could become a reasonable alternative to an essential increase of taxes. Audit of tax benefits and privileges might also be considered as a reasonable alternative source of replenishment for the budget. Such work is conducted by the Audit Chamber, the Ministry of Finance, and the Ministry of Economic Development with the help of the Chamber of Commerce and Industry of the Russian Federation. Thus, according to the Audit Chamber of the Russian Federation, from 128 current tax benefits and preferences the efficiency of approximately 117 is questionable. So-called tax expenses (income which is not received by the budget in connection with tax benefits and preferences given to individuals and business) for 2012 were 5.5 billion RUB (appr. 0.13 billion EUR)

[Report of the Vice-President of the Audit Chamber, 2013]. The goal of such audit is to define efficient and effective tax benefits and privileges and to determine those of them, cancellation of which would not entail serious consequences for businesses and economy in general.

Improving tax administration along the lines given above is one of the priorities of the current tax policy in Russia. Efficient tax policy has to answer the global challenges connected with opportunities of structuring business in an international framework aimed at washing out the tax base and withdrawing taxable profits from taxation. The priorities of the current Russian tax policy are as follows:

- sustained budgetary stability and a necessary volume of budgetary income on the one hand, *and*
- efficient support of entrepreneurial and investment activity that would provide for tax-competitive strength of Russia in the world, on the other hand.

2.2. A Historical Overview: the Development of Tax Administration System, Its Trends and Goals

Recent changes to Russia's Tax Code, generally seen as beneficial, were not the end of the story. The Federal Tax Service of the Russian Federation (FTS) is trying to create comfortable conditions for taxpayers and to improve the standards of services provided by the official authorities. Tax authorities have been executing an ambitious plan to create a high-tech digital infrastructure, the general idea being to increase tax revenue and provide better services for taxpayers. Some new services and procedures have been implemented; for example, thanks to tax monitoring, tax reviews may be replaced by alternative methods of control due to online data exchange on an ongoing basis. The tax authorities have undertaken a difficult task: to decrease administrative pressure on businesses and to increase the servicing role of the FTS. The main purpose of the FTS is

to control how taxpayers fulfill their duties, rather than how taxes are collected.

What triggered the tax administration system reform? By the year 2000, the following significant imperfections and disadvantages of the Russian tax administration system had become obvious:

- 1) the organizational structure of tax administration did not fully meet the tasks the FTS was facing;
- 2) a wide network of small tax inspections controlled a trickling tax income, while the costs of transactions were high;
- 3) it was quite an intricate job to coordinate and administrate the work of small tax inspections;
- 4) absence of typical models of tax inspectorate organizational structure complicated the management process.

At the end of the 1990s, collection of taxes in the Russian Federation was approximately 75% of the planned amount [Mironova, Hanafeev, 2005, p. 32]. Tax income to the Consolidated Budget of the Russian Federation was about 24 – 25% of GDP, the amount of expenses – 30%, with an upward trend that meant continued economic instability. In this case, reinforcement of tax discipline was the ultimate purpose of the tax administration system reform.

An analysis of the development of tax administration in Russia over the past 25 years allows us to speak of several stages in the reform (see Table 4).

Today, the FTS has become more efficient. The effect of reorganization within the FTS is most clearly seen in the number of tax audits conducted each year and the amount of tax revenue recovered as a result of these audits. According to the Russian Statistics Committee, the GDP has increased by 9.8% since 2010, and payments to the Consolidated Budget have grown by 16.8%. The 7% difference has been achieved due to more efficient tax collection brought about by the major changes in approaches to tax administration.

Table 4. Stages of Institutionalization of Tax Administration in the Russian Federation

Years	Content	Characteristics
1	2	3
1990–1992	Organization of the institute of tax administration	<ul style="list-style-type: none"> – creation of the Main State Tax Inspection as a part of the Ministry of Finance of the Russian Federation (1990); – creation of the State Tax Service of the Russian Federation (1991); – introduction of laws regulating the functioning of the tax system; – use of by-laws as formal rules of taxation
1993–1997	Primary formation of institutional norms and rules	<ul style="list-style-type: none"> – introduction of information technologies and functional modernization of the activity of tax authorities in the framework of pilot projects; – growing disorder in regional and local taxation; internal offshore; – impact of court practice on the improvement of tax rules and conditions for tax collection; – directive and instructive regulation of legislative norms against imperfection of the legal base; – use of preferential mechanisms that did not show economic and social efficiency or bring any returns
1998–2000	Codification of legislation and unification of tax administration	<ul style="list-style-type: none"> – creation of the Ministry of Taxes and Tax Collections (1998); – approval and introduction of the General Part of the Tax Code; – use of courts in resolving tax disputes; – restructuring of tax debts
2001–2003	Introduction of the Special Part of the Tax Code	<ul style="list-style-type: none"> – reduction of the amount of acting taxes, cutting down tax benefits and preferences; – introduction of tax accounting; – use of the «business purpose» doctrine in court settlements of tax disputes; – target administration of the largest taxpayers
2004–2005	Optimization of taxes and fees structure	<ul style="list-style-type: none"> – transformation of the Ministry of Taxes and Tax Collection into Federal Tax Service as a part of the Ministry of Finance; – unification of tax procedures in the automated information system; adoption of service standards
2006–2007	Completion of institutionalization of tax administration	<ul style="list-style-type: none"> – setting up strictly regulated terms and procedures for co-ordinated tax control actions; – introduction of obligatory electronic filing; – restrictions on the amount of data requested when carrying out an audit and/or external control; – acceptance of legal guidelines for the VAT compensation procedure

The end of table 4

1	2	3
2008–2010	Optimization and simplification of tax administration of compensation for VAT	<ul style="list-style-type: none"> – changing of rules of offset of overpaid taxes; – introduction of procedures for pre-judicial settlement of tax disputes; – simplification of cameral review; – ban on repeated submission of paperwork for review; – adoption of the Concept of planning of external tax audit and criteria for the risk of tax offense committed by taxpayers; – simplification of tax rules and decrease in tax burden within anti-recessionary measures; – development of a system of reporting via telecommunication channels
2011 – to date	Improvement of the institute of tax administration. Full automation of routine activity of the tax authorities	<ul style="list-style-type: none"> – identifying and enhancing two sets of functions for the information system: automatic data processing and interactive work of users; – creation of a centralized personal data storage system, including a uniform taxpayer database; – development of technology for on-line taxpayer services, including redesigned “Personal Office”; – formation of a uniform system of managerial monitoring of tax administration; – modernization of the FTS infrastructure.

Source: [Efremova, 2013].

According to the experts’ opinion [Nalogovaya sistema za poslednie 10 let, 2014], over the past 10 years the quality of tax control in Russia has grown; severe Tax Code violations have diminished in numbers, and some positive changes in the relationships between taxpayers and tax authorities have taken place. It should be noted that in recent years emphasis of activity of employees on carrying out the comprehensive analysis of financial and economic activity of taxpayers and, as a result, refusal of total control and transformation to the conception of the control based on criteria of risk became a major change in the organization of audit and examination. The FTS’s assessment of tax risks and the use of analytical tools allowed for focused work and to come for tax audit, having serious results of the pre-test analysis. A similar approach to tax control procedures makes it possible to reduce the pressure

on compliant taxpayers and to ensure the inevitability of punishment to those who consciously evade payment and violate the tax law. Thus, within formalization of efforts on development of tax discipline, the concept of increased responsibility for tax offenses and “encouragement” of conscientious tax behavior is being entrenched.

2.3. Transformation of the Federal Tax Service

Russia’s entry into the World Trade Organization, as well as the ongoing discussion regarding accession to the OECD, is driving further reform efforts. The ongoing reform is believed to help Russia become a more attractive place for doing business. Particular attention should be paid to addressing current deficiencies in both legislation and ground-level administration. Since 2001, consolidation within the FTS has

reduced the total number of tax inspectorates by 60 percent. Despite such dramatic reduction, careful reorganization has enabled the FTS to retain its presence in almost all areas where it was previously active.

Technology has played a key role in the optimization of the FTS. In the 1990s, the FTS was troubled by poor logistics on the national level. The absence of computers and automated processes meant that many operations were performed manually. Over the past 10 years, the FTS has become a leader among public authorities in adopting new information technologies. The breakthrough began in 2000, when the tax authorities introduced a unique software for local tax authorities, and continued with the development of advanced software for system and data processing. Over the past few years, the FTS has been implementing digital means for submitting tax returns.

As a result of the technology restructuring, the FTS has improved its ability to implement tax legislation and inform taxpayers of new developments. Such new technologies as e-filing also help to reduce the workload for taxpayers, although much greater progress would be made by enabling full filing electronically (often documentation which has to be submitted with tax returns must still be lodged in hard copy).

A new form of the FTS' communication with taxpayers is a client oriented approach, whereby tax authorities try to be more open, more positive, and friendly to businesses. One of the newly implemented services is an on-line FAQ ("Frequently Asked Questions") service; it allows the authorities to provide taxpayers with explanations regarding complicated situations in tax legislation. It should be specifically noted that there are no tax consultants within the structure of the FTS. Work performed by tax authorities' representatives is in the area of informing, rather than explaining, and never consulting. Generally, the role of tax authorities in tax consultancy has been clearly determined since the moment the tax system in Russia was established and began to develop. In

1992, by the Order of State Tax Services, tax authorities were not allowed to provide taxpayers with tax consulting. But just at that time a special Education and Communication Center was opened under the Moscow Tax Inspectorate. The priority-driven task of that Center was restricted to clarification of the tax legislation and limited informational support.

Later, in 1999, the order prohibiting tax authorities to provide tax consultancy services was repealed, and the Tax Code of the Russian Federation, which came in force in 1999, charged tax authorities with the following duties:

- explaining the application of tax legislation;
- providing free information on current taxes and duties;
- providing taxpayers with forms of tax returns, assistance in filling them out and filing, explaining the procedure for calculating and paying taxes.

In the course of the administrative reform, the functions of legal regulation and control-and-supervision have been separated. Explanatory work regarding application of the taxes and duties legislation was delegated to the Ministry of Finance. In general, the Ministry of Finance must provide clear and useful guidelines to taxpayers and tax authorities requesting clarification of the interpretation of the tax law. Informational support of taxpayers was delegated to the tax authorities; but there is a huge difference between informational support, explanatory work, and consulting as such.

2.4. Main Achievements in the Tax Administration Reform

The general purpose of the tax administration reform in Russia is to construct and develop a system which is flexible when possible and strict where necessary. In order to achieve this purpose, the following directions were taken to develop standard procedures:

- 1) pre-trial adjustment of disputes aimed to eliminate a conflict before the sitting of the court;

- 2) horizontal monitoring aimed to prevent a conflict;
- 3) on-line services aimed to realize a program of partnership between tax authorities and taxpayers in order to simplify all tax procedures;
- 4) publicly available standards for tax risk assessment aimed to update the process of tax audit and control.

Both pre-trial adjustment of disputes and horizontal monitoring may be reasonably considered as various stages of alternative methods of prevention and elimination of tax mitigation - alternative dispute resolution which are employed in all developed countries: the USA, Great Britain, Australia, Canada, France, Germany, and others.

The most frequently given reasons for increased tax liabilities are an alleged lack of economic justification of expenditures and inadequate documentation. A number of such cases involved a disputed sum totaling more than \$1m per year. Nevertheless, the taxpayers participating in the survey continued to be very successful when challenging tax authorities in court, obtaining a positive decision in more than two thirds of all the cases. Such outcomes may be accounted for by the following:

- weak documented evidence which tax authorities participating in such cases possess;
- insufficient qualification of tax authorities representatives;
- courts overloaded with tax cases.

The Federal Tax Service of the Russian Federation has significantly changed its approach to tax administration. A major breakthrough in the field of legal certainty was the implementation in 2009, on the legislative level, of a system of compulsory trial adjustment of disputes. Utilization of alternative dispute resolution methods appeared to be efficient and brought results very soon. Tax authorities became more successful in court, obtaining a positive decision in about half the cases due to the elimination of wittingly losing cases at the stage of alternative dispute resolution and a

more thorough preparation for the rest of the cases.

Later, in 2013, the new form of tax administration was introduced by the Federal Tax Service - expanded informational interaction, or, horizontal monitoring. The main purpose of horizontal monitoring is information exchange between tax authorities and taxpayers aimed at compliance with tax legislation, an increase in predictability of tax regulation, and improvement of tax control efficiency. Such an approach to control over the fulfillment of their duties by taxpayers extends the variety of methods for the adjustment of disputes before the trial. For Russia, horizontal monitoring is a new method of extended informational interaction between tax authorities and taxpayers based on mutual confidence and trust. This method of tax control depends on co-operation between taxpayers and tax authorities. In the process of such co-operation taxpayers receive an opportunity to inform tax authorities in an on-line mode about their current and potential tax risks in attempts to avoid some mistakes and mitigate possible tax risks. Horizontal monitoring can be implemented only by a special agreement between a tax authority and the taxpayer.

In general, implementation of horizontal monitoring reduces the costs of analysis and control for the law-abiding taxpayer. The idea was to reapportion financial, technical, and human resources of tax authorities in order to strengthen control over unscrupulous taxpayers. Today, the FTS is close to working out precise criteria for horizontal monitoring efficiency evaluation, as well as criteria for selection of taxpayers able to participate in this program. It is absolutely essential now to determine priority-driven guidelines in developing and updating tax legislation in regard to horizontal monitoring regime application.

Creation of a high-tech digital infrastructure with about 40 on-line services has become an important step on the way to mutual understanding, effective co-operation, and feedback between

tax authorities and taxpayers. Digital infrastructure with on-line services appears to be not only a simple and convenient tool in relations between tax authorities and taxpayers. It helps to improve clarity and reduce the documentation burden on taxpayers. The implementation of this system could be considered as an effective method to avoid the human factor effect and personal agreements between taxpayers and tax representatives. If all procedures are transparent, clear and understandable, there is a real opportunity to diminish corruption and increase tax discipline. Clearly, high-tech digital infrastructure is more important than some law enforcement duty.

Generally, the major goal of the new form of tax administration is to increase predictability of tax regulation and the quality and efficiency of tax control. Some positive achievements have been made in the area of tax control modernization. Publicly available standards for tax risk assessment have been worked out and officially announced. Criteria have been offered for self-assessing the degree of probability of tax legislation violation. Following these criteria, the taxpayer gets an opportunity to self-assess the probability of tax review. In practice, tax review in Russia is a long-term, stressful, time and effort consuming process for taxpayers under review. Predictability of the tax review probability helps to harmonize the relationships between tax authorities and taxpayers. Businesses indicate that, whereas companies would be audited once every two years before the reform, now they are audited on average once every three years, with the primary focus being on profits tax and VAT. The following figures demonstrate the positive dynamics: in 2003, the FTS audited 11.5 percent of companies and recovered an average of RUB 517,000 (approximately USD 17,233) per field audit. By 2013, the FTS was auditing less than 1 percent of companies, but in that year alone it recovered an average of RUB 4,328,000 (approximately USD 144,267) per field audit.

2.5. Changing the Tax Environment

Russia's tax legislation continues to be subject to change. Laws are being updated, amended, streamlined and replaced, with some changes having a significant effect on companies, and others little to no effect. The transfer pricing law which took effect on January 1, 2012, has had a major impact on companies. The new law necessitated a top-to-bottom review of covered transactions and a reengineering of internal business processes to involve tax at an early stage of pricing decisions. To many, the transition has been a challenge. Overall, companies view the tax regime in Russia as having a neutral effect on investment flows into Russia. However, a sizeable percentage sees the tax regime as having a negative or, for a small percentage, very negative effect on the investment attractiveness of the country. Investors continue to push for simplified tax legislation and documentation requirements, saying that an improvement in these two areas would have a very positive effect on Russia's overall investment attractiveness.

Despite the breakthrough results Russia has achieved in the field of tax administration, the country still ranks 64th in the world – a sign that much still remains to be done. In 2012, the most notable change in the area of tax administration was a shortening of the time period for VAT reimbursement, which previously was a significant problem for most companies dealing with cross-border transactions. While this is certainly a welcome development for companies doing business in Russia, further progress in improving the country's tax climate will depend more on the experience of business people on the local level.

Taxpayers in Russia continue to experience a difference between the tax system on paper, which is comparatively favorable to doing business, and the tax system that they deal with on a day-to-day basis. In order to improve the situation, the government will need to focus on bringing consistency to the tax code and achieving a better, more consistent service experience for taxpayers on the local tax administration level.

According to Andrey Makarov, Head of the Budget and Taxes Committee of the State Duma [V Gosdume rassmotreli popravki, 2015], the resource of tax administration has been exhausted. In this case, the only option for increasing tax funds is to work over tax discipline improvement, including the development of tax culture of both taxpayers and tax and government authorities.

Quite often, the legislator promotes weakening of moral criteria in the relationships between the taxpayer and the state. The problem is often aggravated by the behavior of representatives of supervisory authorities. That tax audits are often conducted as a result of bargaining is a well known fact. The possibility to reach a compromise by negotiating the results of control actions allows the taxpayer to keep, but not to liquidate, the tax risks which, in turn, leads to short-reception of the tax income budgets of all levels, provoking emergence of tax risks of the state.

The policy of using a system of tax and administrative responsibility to incite the taxpayer to pay taxes in full and on time should combine with a policy of persuasion. In applying these policies, various arguments should be used, from the inevitability of sanctions and punishment for those who fail to pay taxes, to the social importance of the timely fulfillment of taxpayer's obligations. In a broad sense, offenses and crimes in the field of taxation pose a threat to national security, as the lack of income in the budget tells on all fields of activity of the state, including social, economic, and law-enforcement. That is why consistent and efficient efforts to develop a tax culture and improve tax discipline are of paramount importance, especially when a system of online tax services is being developed.

3. Developmental Prospects for the Russian Tax System

The second half of 2014 and the beginning of 2015 revealed a clear trend of decrease in the world oil prices, which is extremely unwelcome for the Russian economy and fiscal system. As is well known, the main

source of tax revenues both for Federal and for Consolidated Budget (see Fig. 1 and 2) is the tax on extraction of mineral resources, which depends on the dollar prices for oil and gas. In addition, the dramatic consequences of the Ukrainian crisis (which led to the Crimea's accession to Russia and an armed conflict in the East of the Ukraine) contributed to the growing influence of geopolitical factors on the development of the Russian economy, including its financial and tax components. Evidently, the prices of major Russian export commodities (oil and gas) and geopolitical tensions between Russia and the West, may tell on the development of the Russian tax system in the mid-term and long-term perspectives.

3.1. Changes in the Russian Tax Policy Caused by the Drop of Oil Prices

In order to characterize the dependence of the Russian tax system on oil/gas price volatility, we should admit that, currently, there is no clear strategy on the part of the Russian Government how to get out of this difficult situation. It is obvious that for the Russian economy, in the long-term perspective, it is not possible to get rid of excessive dependence on raw materials, which requires a radical change in its sectoral structure by prioritizing dynamic development, especially by stimulating high-tech industries as well as services (for example, tourism, transport, financial services, etc.). Accordingly, the Government tax strategy should clearly define priorities, involving tax incentives for producers of related goods and services, as well as simple, clear and stable rules of taxation. This strategy of the Government in early 2015 was still in an embryonic stage, although the above priorities have been announced many times by President Putin, Prime Minister Medvedev, and members of the Russian Government. In particular, the Ministry of Economic Development has proposed a serious reduction in the tax burden on businesses until 2018, with lower rates of social contributions, wider

application of a simplified taxation system for small and medium businesses, an introduction of tax incentives for investment projects and import-substituting production [Minekonomrazvitiya predlagayet, 2015].

3.1. Geo-Political Factors in the Contemporary Russian Tax Policy

How do new geopolitical challenges impact on the tax policy and tax system of Russia? It seems we need to pay attention to two geopolitical factors, whose effects on public finances and taxes are most notable:

- 1) growth of military spending against the backdrop of escalating tensions in political relations between Russia and the West;
- 2) exchange of economic and trade sanctions between Russia and Western Nations (sanctions against financial, energy, and defense sectors of the Russian economy because of the events in the Ukraine in 2014, introduced by the US, 28 EU Member States, Japan, Canada, Australia, New Zealand, Norway, Switzerland, Ukraine, and Moldova).

Growth of Military Spending.

Obviously, changing the borders of the Russian Federation in 2014, as well as Russia's bid to strengthen its military might, have caused serious concerns among the NATO Member States and their partners, particularly such neighbors of Russia as the Baltic States, Poland, and Finland. Undoubtedly, the escalation of military tension entails a growth of military expenditures and signifies the end of the once-popular policy of reducing public expenditures. Indeed, in the late 1980s, spending on defense in the USSR reached 13% of GDP, while in 2000 the military needs of Russia accounted for only 3.6 % of GDP [Voyennyj byudzhet, 2015]. However, according to the Stockholm Institute of Peace (SIPRI), from 2004 to 2014 Russia doubled its spending on military needs [Military spending continues to fall, 2014]. It can be assumed that the growing political tensions

in the relations between Russia and Western countries may lead to a gradual return of the Russian military budget—after a period of its greatest moderation in the early 2000s – to the figures of the late 1980s.

It begs the following conclusion: while the tax policy of Russia, until the beginning of 2014, was characterized by generally moderate taxes with a dominating regulatory (stimulating) role, escalation of military confrontation between Russia and the West may lead to extending the fiscal role of taxes. This would inevitably lead to an increase of tax burden on businesses and individuals, growth of tax rates, introduction of new taxes, all motivated by the mobilization needs of the economy. The already mentioned circumstances may complicate the structure of the tax system and the methods of tax administration.

The trade and economic sanctions against Russia now are most palpable in the financial sector, causing a significant devaluation of the Russian national currency (ruble) and a massive flight of capital abroad. In addition, unwillingness of the international community to recognize of the newly expanded borders of Russia actually blocks all relationships of the new Constituting Subjects of the Russian Federation (the Republic of Crimea and Sevastopol) with the outside world.

Highlighting the possible effects of the policy of sanctions imposed as a result of a new round of geopolitical confrontation between Russia and the West, the Russian tax policy must pay attention to the following:

- tax incentives to compensate exporters' losses³ (Russia has already adopted a relevant draft law on tax maneuver in the oil and gas industry, involving the resetting of tax on extraction of mineral resources for new deposits, as well as boosting export supplies of alternative energy consumers);

² In Russia, taxes on oil and gas exports to the EU account for almost 50% of Federal Budget revenues [Yurgens, 2014].

- implementation of tax regulators in the financial market to weaken speculative attacks on national currencies;
- strengthening the anti-offshore policy concerning Russian tax residents who have control over foreign companies;
- limiting the benefits of using a consolidated group of taxpayers to prevent loss of tax revenues of regional budgets from rebased holding structures;
- possibility of creating a special (free) economic zone in the Crimea with the regime of preferential taxation.

Undoubtedly, sanctions and counter-sanctions will have a negative impact on the Russian economy, whose prospects for the near future are not too bright. Thus, the fall in GDP will be at least 3% in 2015, and will continue in the future [World Economic Outlook Update, 2015]; incomes and business activity will shrink, and problems in public finances due to the reduction of tax revenues, will increase. Therefore, at the present stage of development of the Russian Federation, we need to balance the fiscal and regulatory (stimulating) roles of taxes and, if possible, not to complicate the tax system well-reputed in the previous period. The contraction in revenues (due to reduction in tax revenues from the manufacturers and exporters of goods and services that fall under the sanctions regime) requires adequate substitution by redistributing the tax burden on other businesses and the population. On the other hand, an increased tax burden in the time of stagnation and recession would not be the best decision for the Government. Understandably, the possible option of raising taxes against the background of sanctions exchange has been receiving some criticisms.

Only time will tell how the Russian tax system will develop under new geopolitical conditions. However, we already see a rapid reaction of the Russian Government to the above-mentioned geopolitical factors in

the national tax policy. The most difficult decision for the authorities is to find a proper balance between fiscal and regulatory (stimulating) roles of taxes in terms of the slowdown in the national economy caused by geopolitical factors.

Conclusion

Summarizing the characteristics of the evolution, the current state, and the prospects for the tax system and tax administration in the Russian Federation, we note the following:

- at the turn of the century, taxation in Russia went through a transition from a bulky and complex tax system with the ever-changing tax regulations, high tax rates, a large number of taxes and fees, and regional displays of tax separatism in the 1990s, to a much simpler, more specific and more efficient tax system in the early 2000s;
- the tax reform of the 1990s and 2000s was based on the rich experience of foreign countries: the structure of the tax system was borrowed from continental European countries, while the general liberal approach to taxation was based on the concept of supply-side Anglo-Saxon economies. However, Russia made a number of unique changes in the national tax system independently, guided by the criterion of taxation simplicity, including the introduction of a tax on extraction of mineral resources and flat-rated individual income tax;
- from the point of view of the ease of doing business according to the “taxation” criterion in the World Bank’s Doing Business Report for the period from 2009 to 2015, Russia has significantly improved its position from 134 to 49;
- the level of tax burden in Russia corresponds to the average for the OECD countries or is even lower, except the taxation of raw material sectors of the economy;

- recent changes to Russia's Tax Code are generally seen as beneficial, and the process of change continues; the FTS is attempting – quite successfully – to create comfortable conditions for taxpayers and to improve the standards for services provided by official authorities;
- Russian practice of tax administration is most remarkable for its simplicity, benevolence to taxpayers, and efficiency from the point of view of the guarantee of tax revenues to the budgets of different levels;
- in today's global turbulence, with volatile oil prices and geopolitical uncertainty, the Russian tax system must adjust to these factors in order to face, and successively resolve, the most pressing problems.

References

1. *Alexeev M., Konrad R.* The Russian Tax System // The Oxford Handbook of the Russian Economy. Ed. by M.Alexeev and Sh.Weber. Oxford University Press, 2013.
2. Doing Business Reports 2006-2015, World Bank. URL: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/>
3. *Ebrill L., Havrylyshyn O.* Tax Reform in the Baltics, Russia, and Other Countries of the Former Soviet Union // IMF Occasional Paper. 1999. No. 182.
4. *Efremova T.* Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylnki formirovaniya i osobennosti funkcionirovaniya (Tax administration in Russia: prerequisites of formation and feature of functioning). In Russian // Management and Finance. 2013. No. 5.
5. *Egorova E., Petrov Y.* A Comparative Study of Taxation in Foreign Countries and the Reform of the Russian Tax System // Economic Systems. 1997. Vol. 21. No. 4.
6. Ekonomika perekhodnogo perioda. Ocherki ekonomicheskoy politiki postkommunisticheskoy Rossii. 1998–2002. (Economics of the transition period. Essays on economic policy in Post-Communist Russia. 1998-2002.) In Russian. Moscow: Delo, 2003.
7. *Entin S.* Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays the Tax? // The Heritage Foundation. Center for Data Analysis Report No. 04-12 on Taxes. November 5, 2004.
8. Federal Tax Service of Russia. Tax Analytics. 2014 – 2015. URL: http://analytic.nalog.ru/portal/index_ru-RU.htm
9. *Gavrilenkov E.* Permanent Crisis in Russia: Selected Problems of Macroeconomic Performance // Restructuring, Stabilizing and Modernizing the New Russia (ed. by P.J.J. Welfens, E. Gavrilenkov). Berlin: Springer, 2000.
10. *Grozovskiy B.* Rossiiskie finansy: nazad v 1990-e (Russian Finances: back to 1990s). In Russian // Forbes. July 3, 2014. URL: <http://www.forbes.ru/mneniya-column/gosplan/261661-rossiiskie-finansy-nazad-v-1990-e>
11. Izmeneniya v tekhnike vzimaniya naloga na pribyl' i ego dinamika v 1992-1998 godah (Changes in the technique of collection of tax and its dynamics in 1992-1998). 2000. In Russian. URL: http://www.budgetrf.ru/Publications/Analysis/iet/anie/iet_250902/an_iet_250902150.htm
12. *Kuznetsov A., Goncharenko L.* Welfare State and Taxation in Russia: the Contradictions of the Unified Social Tax // Intereconomics. 2006. Vol. 41. No. 4.
13. *Luong P., Weinthal E.* Contra Coersion: Russian Tax Reform, Exogenous Shocks and Negotiated Institutional Change // American Political Science Review. 2004. Vol. 98. No. 1.
14. Military spending continues to fall in the West but rises everywhere else, says SIPRI. April, 2014. URL: http://www.sipri.org/media/pressreleases/2014/Milex_April_2014
15. Minehconomrazvitiya predlagayet ser'ezno sokratit' nalogovuyu nagruzku na biznes (The Ministry of economic development proposes to dramatically reduce the tax burden on business). In Russian. February 16, 2015. URL: <http://www.finmarket.ru/news/3946213>

16. Ministry of Finance of the Russian Federation, 2013. Osnovnye napravleniya nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2014 god i na planovyj period 2015 i 2016 godov (Main directions of tax policy of the Russian Federation for 2014 and for the planning period 2015 and 2016). In Russian.
17. Ministry of Finance of the Russian Federation, 2014. Osnovnye napravleniya nalogovoj politiki Rossijskoj Federacii na 2015 god i na planovyj period 2016 i 2017 godov (Main directions of tax policy of the Russian Federation for 2015 and for the planning period 2016 and 2017). In Russian.
18. Mironova O., Hanafeev F. Nalogovoe administrirovanie (Tax Administration). In Russian. Moscow: Omega-L, 2005.
19. Nalogovaya sistema za poslednie 10 let: mnenie ehkspertov (Tax system for the last 10 years: expert's opinion). In Russian // NalogoVed. 2014. No. 1.
20. Nazarov V.S. Nalogovaya sistema Rossii v 1991–2008 godah. (The Russian Tax System in 1991 – 2008 years). March 9, 2011. In Russian. URL: <http://vestnik-evropy.squarespace.com/all-articles/2011/3/9/19912008.html>
21. Nekipelov D. A Two-Dimensional Criterion for Tax policy Evaluation. A Primer from the Reform of Personal Income Taxation in Russia. April, 2004. URL: <http://128.118.178.162/eps/pe/papers/0405/0405008.pdf>
22. Panskov V.G. Pokazatel' nalogovogo bremeny (The indicator of the tax burden). In Russian // Tax Policy and Practice. 2012. No. 3.
23. Pogorletskiy A., Soellner F. The Russian Tax Reform // Intereconomics. 2002. Vol. 37. No. 3.
24. Pogorletskiy A., Soellner F. The Russian Tax System and Its International Competitiveness // Intereconomics. 2008. Vol. 43. No. 5.
25. Popova T., Tekoniemi M. Challenges to Reforming Russia's Tax System // Review of Economics in Transition. 1998. No. 1.
26. Problemy nalogoblozheniya v 1990-e gg (Problems of taxation in the 1990's). In Russian. [S.a.]. URL: URL: <http://zos.ru/nalogbuild.net.ru/www/3.html>.
27. Report of the Vice-President of the Audit Chamber to the State Duma. September 18, 2013. URL: www.itartass.com/c1/880922.html
28. Revenue Statistics 2014. OECD Report, 2014. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2014_rev_stats-2014-en-fr.
29. Tax Burden in Russia. Material of the Xth All-Russian Tax Forum "Tax Maneuver 2014: View from Business and Government". URL: www.tpp-inform.ru/analytic_journal/5128/html
30. Tax Code of the Russian Federation.
31. The Best and Worst of 2001// The Time. December 31, 2001 / January 7, 2002.
32. Trading Economics. Russia: Economic Indicators. 2001 – 2015. URL: <http://www.tradingeconomics.com/russia/indicators>
33. V Gosdume rassmotreli popravki v "antikrizisnyj" byudzhet: predpolagaemye dohody padayut na 2,5 trln rublej (In the State Duma considered the amendments to the "anti-crisis" budget: projected revenues fall by 2.5 trillion rubles). April 7, 2015. In Russian. URL: <http://www.nakanune.ru/news/2015/4/7/22394877/>
34. Voennyj byudzhet (Military Budget). February 5, 2015. In Russian. URL: http://magazines.russ.ru/oz/2002/8/2002_08_18.html
35. World Economic Outlook Update: Global Growth Revised Down, Despite Cheaper Oil, Faster U.S. Growth. IMF Survey. January 20, 2015. URL: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/so/2015/NEW012015A.htm>
36. Yurgens I. The West vs. Russia: The Unintended Consequences of Targeted Sanctions // The National Interest. 2014. October 8. URL: <http://nationalinterest.org/feature/the-west-vs-russia-the-unintended-consequences-targeted-11427>

А. И. Погорлецкий, д. э. н., профессор,
г. Санкт-Петербург, Российская Федерация
Н. Н. Башкирова, к. э. н., доцент ,
г. Москва, Российская Федерация

ДИНАМИКА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. В статье произведена оценка процесса изменений, происходящих в налоговой сфере Российской Федерации с учетом эволюции развития и реформирования национальной системы налогообложения и налогового администрирования, а также обобщение результатов этих изменений. Для этого были использованы методы исторического и сравнительного анализа. На основе применения данных методов эволюция налоговой системы Российской Федерации представлена с точки зрения динамики трансформации структуры налогообложения и изменения видов и величин налоговых ставок, а также форм и инструментов налогового администрирования. При оценке степени международной конкурентоспособности современной российской налоговой системы использованы показатели уровня налоговой нагрузки, а также налоговые индикаторы условий ведения бизнеса, которые свидетельствуют о том, что предпринимаемые российским правительством налоговые преобразования нацелены на улучшение позиций страны в мировом рейтинге инвестиционной привлекательности. В статье выделены основные этапы развития российской налоговой системы и охарактеризованы особенности налогообложения, присущие каждому из таких этапов. Анализ развития системы налогового администрирования в России за последние 25 лет позволил подвести итог процесса реформирования соответствующих налоговых институтов, а также оценить потенциал использования в российском налогообложении ряда новых услуг и процедур, инициаторами которых выступили государственные структуры. В конце статьи представлены среднесрочные и долгосрочные прогнозы развития российской налоговой системы в условиях нынешней глобальной турбулентности.

Ключевые слова. Российская налоговая система; налоговое администрирование; налоговое бремя; налоговые ставки; налоговая среда; налоговые условия ведения бизнеса; Федеральная налоговая служба России.

Сведения об авторах

Погорлецкий Александр Игоревич, доктор экономических наук, профессор кафедры мировой экономики экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета, 191123, Российская Федерация, г. Санкт-Петербург, ул. Чайковского, 62, e-mail: a.pogorletskiy@spbu.ru

Башкирова Надежда Николаевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры государственных и муниципальных финансов Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова, 119991, Российской Федерации, г. Москва, Ленинские горы, 1, строение 5, e-mail: nadezhda_bashkirova.com.

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.002](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.002)

УДК 351.71:004

Л. А. Матвейчук , канд. экон. наук, докторант,
г. Киев, Украина

ВНЕДРЕНИЕ ЭЛЕКТРОННОГО УПРАВЛЕНИЯ В ПРАКТИКУ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Аннотация. В условиях глобализации национальных экономик использование информационно-коммуникационных технологий в государственном менеджменте является одним из наиболее важных элементов эффективного государственного управления, механизмом реализации которого выступает электронное правительство. В настоящее время требуется углубленный анализ существенных характеристик электронного правительства и входящего в него электронного государственного управления налогообложением (электронного налогообложения) и его прикладных аспектов на основе опыта информационно-развитых стран — поэтому данное исследование является весьма актуальным. В статье проводится анализ развития электронного правительства стран мира на основе наиболее авторитетных международных оценок: технологической зрелости государств в сфере электронного правительства по индексу развития электронного правительства и готовности стран к сетевому будущему по индексу сетевой готовности. Проанализированы данные показатели по странам мира, а также государств на постсоветском пространстве. Отмечена высокая позиция Эстонии в мировом рейтинге и первое место в международном рейтинге по развитию технологии электронного правительства среди бывших республик Советского Союза. Исследовано современное состояние электронного государственного управления налогообложением Эстонии, раскрыта его практическая значимость, обоснованы преимущества использования информационных и коммуникационных технологий в налоговой сфере. Акцентировано, что построение в Эстонии одной из лучших прогрессивных моделей электронного правительства Европы удалось благодаря государственной поддержке и выделению развития информационно-коммуникационных технологий в разряд первоочередных задач правительства и общества. Учитывая существование информационного и телекоммуникационного разрыва между государствами, очевидна необходимость исследования сильных сторон в сфере электронного налогообложения для обоснования налоговой политики и стратегии развития стран.

Ключевые слова. Электронное правительство; электронное государственное управление налогообложением; индекс развития электронного правительства; индекс сетевой готовности; электронное налогообложение; информационно-коммуникационные технологии; налогово-таможенный департамент; налоговые услуги.

Введение. На сегодня актуальным вопросом в сфере государственного управления налогообложением является поиск эффективных инструментов формирования открытой и прозрачной государственной службы в контексте современных трансформационных процессов и имеющихся возможностей информационно-коммуникационных технологий (ИКТ). Одним из таких инструментов является электронное государственное управление налогообложением, которое обеспечивает новые формы коммуникации между бизнесом и властью, беспрепятственный доступ к

публичной информации и способствует участию граждан и субъектов хозяйствования в выработке и внедрении государственной налоговой политики. Поэтому в этом контексте целесообразно исследовать системы электронного государственного управления налогообложением зарубежных стран-лидеров в области электронного правительства (э-правительства).

¹ *Матвейчук Людмила Александровна* — кандидат экономических наук, докторант Национальной академии государственного управления при Президенте Украины, г. Киев, Украина (03057, г. Киев, ул. Эжена Потье, 20); e-mail: sla.kpnv@gmail.ru

Повышение эффективности государственного управления налогообложением, применение новых механизмов налогового менеджмента обусловлено модернизацией национального хозяйства, развитием информационной экономики и происходящей глобализацией, поэтому и не возникает сомнений в актуальности данного вопроса.

Анализ последних исследований и публикаций. Изучению мировой практики электронного правительства посвящены исследования экспертов Организации Объединенных Наций (ООН), Всемирного экономического форума² и других мировых организаций [1; 2].

Составной электронного правительства является электронное налогообложение, которое взаимосвязано с развитием информационного общества и заслуживает особого внимания со стороны ученых и практиков именно сегодня — во время

формирования открытого и прозрачного публичного управления и в условиях глобализации стран (рис.1).

Исследование взаимосвязи процессов инновационного и информационного развития общества, его влияния на государственное управление находится в плоскости междисциплинарных исследований (рис. 2) и требует немалых усилий для обработки научных материалов, которые накоплены в трудах экономистов, политологов, философов, социологов и других ученых.

² The Global Information Technology Report 2012 // World Economic Forum 2012. — URL : http://www3.weforum.org/docs/Global_IT_Report_2012.pdf; The Global Information Technology Report 2013 // World Economic Forum 2013. — URL : http://www3.weforum.org/docs/WEF_GITR_Report_2013.pdf; The Global Information Technology Report 2014 // World Economic Forum 2014. — URL : http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalInformationTechnology_Report_2014.pdf.



Рис. 1. Взаимосвязь системы электронного налогообложения

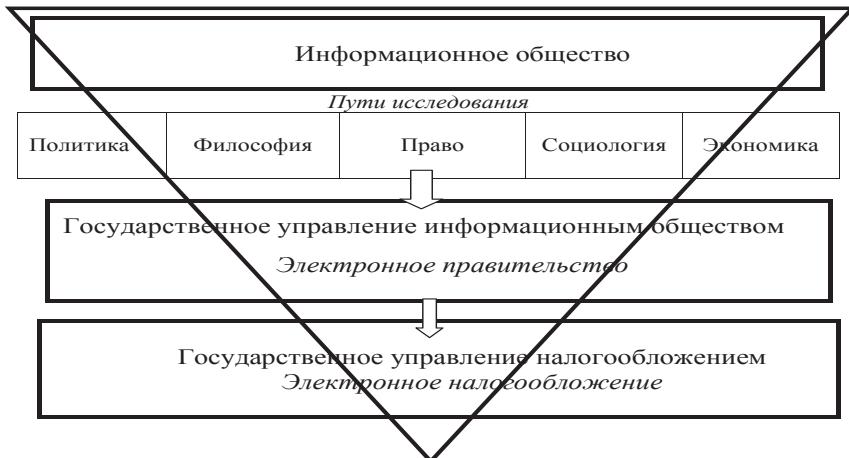


Рис. 2. Схема исследования государственного управления налогообложением в процессе развития информационного общества

Проблематика государственного управления налогообложением в процессе развития информационного общества страны разработана значительно меньше, чем направление электронного правительства. Современным механизмом государственного управления в сфере налогов, который формируется под влиянием информационного общества, является электронное налогообложение. Данное направление исследовали как в Национальном университете государственной налоговой службы Украины (А. А. Долгий, П. В. Мельник, А. Н. Новицкий, С. П. Риппа [3], Л. Л. Тарангул [4]), так и в вузах других стран (см. напр.: [5–10]).

Исследуя тему электронного налогообложения, следует раскрыть это понятие. Впервые среди украинских ученых определение данной категории раскрыл А. Н. Новицкий: «электронное налогообложение — это нормативно-урегулированная, динамическая, экономически обоснованная и целесообразная синтезированная система автоматизированного установления налогового обязательства, определения налоговой базы, учета налогоплательщиков, подготовки и подачи электронной отчетности и других составляющих администрирования налогов с целью его упорядочения и совершенствования, создания условий для дальнейшего перспективного развития информационных отношений в сфере налогообложения» [11, с. 251].

Заслуживает особого внимания коллективная монография «Электронное налогообложение: сущность и перспективы применения», где впервые рассматриваются процессы формирования электронного налогообложения Украины, а также экономические отношения в информационном обществе; теоретические аспекты правового регулирования электронного налогообложения [3]. Учеными исследован зарубежный опыт электронного

налогообложения, проведен системный анализ внедрения и представления электронной налоговой отчетности в Украине, аргументирована ключевая роль развития данного направления в процессе совершенствования механизмов администрирования налогов. Научной школой Национального университета государственной налоговой службы Украины раскрыты проблемные вопросы и прерогативы развития электронного налогообложения в стране, в соответствии с последним выделены концептуальные подходы к организационно-правовому обеспечению развития электронного налогообложения в Украине, подан законопроект «Об электронной коммерции».

Фундаментальной основой электронного налогообложения является информационно-аналитическая система государственной налоговой службы страны. К научным разработкам ведомственного учебного заведения Государственной фискальной службы Украины по направлению развития электронного налогообложения относится монография под общей редакцией Л. Л. Тарангул [4]. В работе исследовано текущее состояние ведомственной информационно-аналитической системы, сформированы научные предложения по созданию информационного хранилища данных государственной налоговой службы.

Отдельные аспекты электронного налогообложения нашли отображение в научных работах украинских ученых. Вопросам внутреннего и внешнего взаимодействия органов государственной налоговой службы в информационной сфере посвящена работа В. Ф. Коваля [12]. Исследование информационного сотрудничества налогоплательщиков и налоговых органов через призму электронных услуг представлено в работе Ю. Н. Васюка [13]. Проблематике внедрения электронной налоговой отчетности посвящена работа И. Н. Тофан [14].

Анализ работ показывает, что развитие информационной экономики вызывает системные изменения в государственном менеджменте, поэтому необходимо уделить внимание исследованию государственного управления налогообложением в процессе развития информационного общества. По нашему мнению, электронное налогообложение следует рассматривать как сложную систему со следующими направлениями развития:

- электронная регистрация субъектов хозяйственной деятельности;
- электронные налоговые сервисы;
- электронная отчетность;
- электронный аудит;
- электронная коммерция;
- автоматизация процессов администрирования налогов и сборов (в том числе электронное возмещение НДС);
- информационно-аналитическая система налоговой службы;
- информационно-коммуникационная платформа органов государственной власти.

Вместе с тем необходимо расширить спектр исследования участников процесса электронного налогообложения, к которым относятся государственные органы, бизнес и граждане.

Итак, сегодня перед теоретиками и практиками государственного управления стоят задачи по систематизации имеющегося опыта и разработке предложений по развитию электронного налогообложения. Наш взгляд, проблема трансформации налоговой системы в период развития информационного общества, формирования электронной сферы налогообложения требует дополнительных исследований, в том числе изучения лучшей практики зарубежных стран. Для изучения передового опыта данного направления следует проанализировать мировой уровень развития электронного правительства, использования

информационных технологий в государственном секторе и обозначить государства для исследования электронного налогообложения с целью адаптация практических наработок стран-лидеров в сфере налогообложения.

Целью данной статьи является проработка материалов в области информационных технологий в странах мира по следующим направлениям:

- развитие электронного правительства,
- развитие ИКТ,
- изучение достижений постсоветских стран,
- исследование передового опыта электронного правительства и электронного налогообложения топ-лидера — Эстонии.

Результаты исследования. Рост экономического потенциала стран, развитие отраслей экономики, а также государственного управления на всех уровнях зависит от состояния сферы ИКТ и их участия в деятельности государств. Развитие и использование ИКТ в странах определяют уровень цивилизации государств и конкурентоспособности их экономик, поэтому правительства уделяют им большое внимание, а индикатором успешности этой работы считают положение своей страны в различных международных рейтингах.

Наиболее комплексным измерителем, который показывает способность стран использовать преимущества ИКТ для повышения конкурентоспособности и качества жизни, является индекс сетевой готовности (Networked Readiness Index — NRI), который определяется на Всемирном экономическом форуме (ВЭФ) (World Economic Forum — WEF) с 2002 г. За последние годы (2011–2013) структура индекса менялась в сторону эффективного применения ИКТ. Расчетная часть индекса выполнена на основании статистических данных международных организаций, таких как ООН, Международный союз

электросвязи, Всемирный банк, а также результатов ежегодного комплексного опроса руководителей, проводимого ВЭФ совместно с собственной сетью партнерских институтов (исследовательских и деловых организаций) в странах, ставших объектами исследования.

Лидерами международного рейтинга готовности стран к сетевому будущему за 2011–2013 гг. являются Финляндия,

Сингапур и Швеция, пятерку лидеров замыкает Норвегия (табл. 1).

Неизменным лидером в течение 2011–2013 гг. среди постсоветских стран является Эстония. Более того, Эстония в последние 3 года входит в топ-25 стран мира данного рейтинга. Стабильно высокая позиция Эстонии на международном уровне подтверждает значительный уровень развития интернет-коммуникационных технологий

Таблица 1. Индекс сетевой готовности по некоторым странам мира за 2011–2013 гг.

Страны	2013		2012		2011	
	Рейтинг (148 стран)	Значение коэффи- циента	Рейтинг (144 страны)	Значение коэффи- циента	Рейтинг (142 страны)	Значение коэффи- циента
Финляндия	1	6,04	1	5,98	3	5,81
Сингапур	2	5,97	2	5,96	2	5,86
Швеция	3	5,93	3	5,91	1	5,94
Нидерланды	4	5,79	4	5,81	6	5,60
Норвегия	5	5,70	5	5,66	7	5,59
...						
Эстония	21	5,27	22	5,12	24	5,09
Литва	31	4,78	32	4,72	31	4,66
Казахстан	38	4,58	43	4,32	55	4,03
Латвия	39	4,58	41	4,43	41	4,35
Азербайджан	49	4,31	56	4,11	61	3,95
Россия	50	4,30	54	4,13	56	4,02
Грузия	60	4,09	65	3,93	88	3,80
Армения	65	4,03	82	3,76	94	3,48
Молдова	77	3,89	77	3,84	78	3,78
Украина	81	3,87	73	3,87	75	3,85
Таджикистан	—	—	112	3,29	114	3,19
Кыргызстан	118	3,22	118	3,09	115	3,13
...						
Чад	148	2,22	142	2,53	138	2,55

Составлено по данным: The Global Information Technology Report 2012. — URL: http://www3.weforum.org/docs/Global_IT_Report_2012.pdf; The Global Information Technology Report 2013. — URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GITR_Report_2013.pdf; The Global Information Technology Report 2014. — URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalInformationTechnology_Report_2014.pdf.

в стране. Устойчивую позицию закрепила за собой Литва. Отдельно следует отметить значительный скачок Казахстана: по сравнению с 2011 г. и 55-й позицией в рейтинге страна показывает стремительный рост по многим параметрам, и подтверждением этого является 38-я позиция республики по итогам 2013 г. Россия умеренно улучшает свои позиции: за 3 года ее рейтинг вырос на 6 единиц и по итогам 2013 г. она занимает 50-е место мирового рейтинга. Позиция Украины за 2011–2013 гг. значительно ухудшилась: Украина потеряла 7 позиций в рейтинге стран мира по сравнению с 2012 г. и находится на 81-м месте. Лидерами среди постсоветских стран 2013–2014 гг. является Эстония,

Литва, Казахстан, а на последнем месте находится Кыргызстан (рис. 3).

Ведущим показателем технологической зрелости государства в сфере э-правительства является индекс развития электронного правительства (E-Government Development Index — EGDI). Оценка уровня готовности стран мира к использованию электронного правительства осуществляется в рамках деятельности департамента экономического и социального развития ООН, который ежегодно публикует отчеты Global E-Government Readiness Report о развитии информационных технологий в странах мира.

Математически EGDI является средневзвешенным из трех

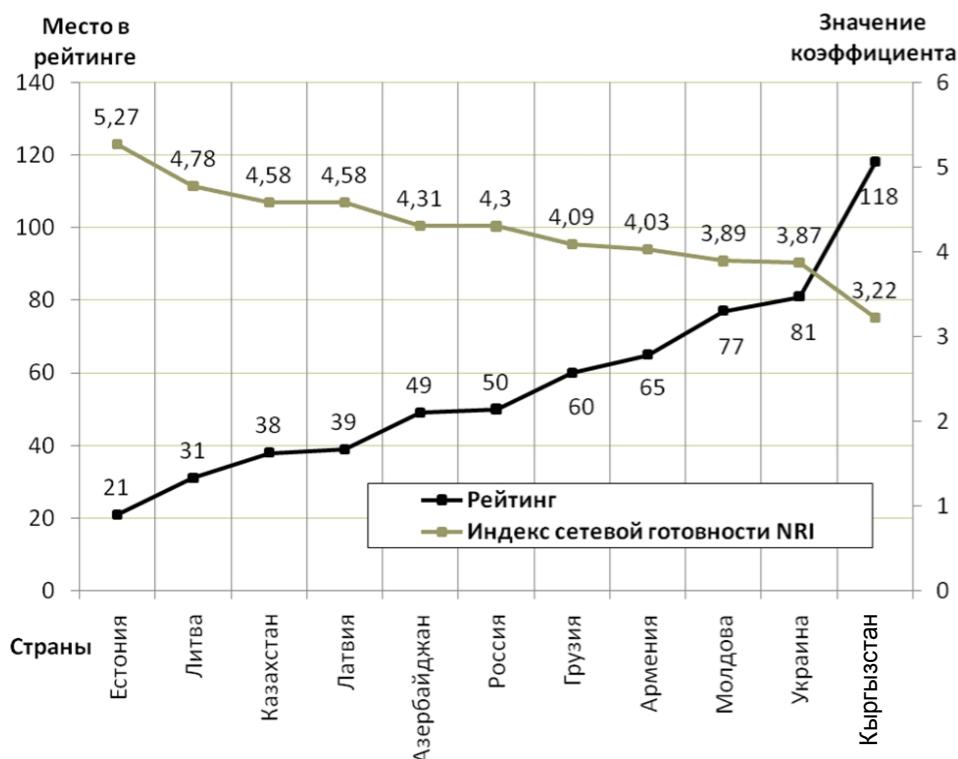


Рис. 3. Рейтинг постсоветских стран по индексу сетевой готовности в 2013–2014 гг.

(Источник: The Global Information Technology Report 2014. — URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalInformationTechnology_Report_2014.pdf)

нормированных оценок наиболее важных аспектов электронного правительства [2, с.186], а именно объем и качество онлайн-сервисов, статус развития телекоммуникационной инфраструктуры и человеческий капитал:

$$EGDI = \frac{1}{3} (OSI_{normalized} + TII_{normalized} + HCI_{normalized}).$$

Индекс готовности к электронному правительству составляется с учетом трех факторов:

- уровень присутствия государства в Интернете (Online Service Component) — индекс развития правительственных веб-сайтов;

- развитие телекоммуникационной инфраструктуры (Telecomm Infrastructure Component) — индекс инфраструктуры;
- развитие человеческого капитала (Human Capital Component) — индекс развития человеческого капитала [2, с. 201].

Технологии электронного правительства успешно развиваются во многих странах мира. По данным департамента экономического и социального развития ООН, в 2014 г. лидерами в сфере э-правительства были Корея, Австралия и Сингапур (табл. 2).

Таблица 2. Индекс развития электронного правительства

Страны	Место в рейтинге		Индекс развития электронного правительства	
	2012	2014	2012	2014
Корея	1	1	0,9283	0,9462
Австралия	12	2	0,8390	0,9103
Сингапур	10	3	0,8474	0,9076
Франция	6	4	0,8635	0,8938
Нидерланды	2	5	0,9125	0,8897
Эстония	20	15	0,7987	0,8180
Россия	27	27	0,7345	0,7296
Казахстан	38	28	0,6844	0,7283
Литва	29	29	0,7333	0,7271
Латвия	42	31	0,6604	0,7178
Белоруссия	61	55	0,6090	0,6053
Грузия	72	56	0,5563	0,6047
Армения	94	61	0,4984	0,5897
Молдавия	69	66	0,5626	0,5571
Азербайджан	96	68	0,4984	0,5472
Украина	68	87	0,5653	0,5032
Узбекистан	91	100	0,5099	0,4695
Кыргызстан	99	101	0,4879	0,4657
Туркменистан	126	128	0,3813	0,3511
Таджикистан	122	129	0,4069	0,3395
Сомали	190	193	0,0640	0,0139

Составлено по данным: [1, с. 210; 2, с. 126–127].

Заслуживают внимания Австралия и Сингапур, как страны, которые переместились на 2-е и 3-е места рейтинга с 12-го и 10-го в 2012 г. Завершает международный рейтинг Сомали с самым низким показателем EGDI. Среди постсоветских стран в последние годы рейтинг возглавляет Эстония, затем Россия и Казахстан. По значению EGDI Украина в отчете за 2013–2014 гг. заняла 87-ю позицию среди 193 стран мира, продемонстрировав негативную тенденцию по сравнению с показателем 2012 г. — 68-е место среди 190 стран [1, с.126]. По результатам авторитетной оценки лидером среди постсоветских стран является Эстония, занимающая 15-ю позицию среди стран, применяющих технологию электронного правительства, в списке топ-25 за 2014 г. (рис. 4).

Согласно отчету ООН, в 2014 г. 25 стран имеют «очень высокий EGDI» со значениями индекса в диапазоне от 0,75 до 1,00. В исследованиях департамента

экономического и социального развития ООН все страны сгруппированы по EGDI следующим образом:

- 25 стран (13 %) с очень высоким EGDI (более 0,75);
- 62 страны (32 %) с высоким EGDI (между 0,5 и 0,75);
- 74 страны (38 %) со средним EGDI (от 0,25 до 0,5);
- 32 страны (17 %) с низким EGDI (менее 0,25)³.

К группе с высоким EGDI относятся 62 государства, что составляет 32 % от общего количества стран мира. Самая крупная группа стран (74 государства) — это группа со средним EGDI. В группу с низким EGDI вошли 32 страны, что составляет 17 % всех стран. Следует отметить, что самый высокий средний EGDI

³ The Global Information Technology Report 2014 // World Economic Forum 2014. — URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Global-InformationTechnology_Report_2014.pdf.

Country	Region	2014 EGDI	2014 Rank	2012 Rank	Change in Rank (2012–2014)
Republic of Korea	Asia	0.9462	1	1	-
Australia	Oceania	0.9103	2	12	↑ 10
Singapore	Asia	0.9076	3	10	↑ 7
France	Europe	0.8938	4	6	↑ 2
Netherlands	Europe	0.8897	5	2	↓ 3
Japan	Asia	0.8874	6	18	↑ 12
United States of America	Americas	0.8748	7	5	↓ 2
United Kingdom	Europe	0.8695	8	3	↓ 5
New Zealand	Oceania	0.8644	9	13	↑ 4
Finland	Europe	0.8449	10	9	↓ 1
Canada	Americas	0.8418	11	11	-
Spain	Europe	0.8410	12	23	↑ 11
Norway	Europe	0.8357	13	8	↓ 5
Sweden	Europe	0.8225	14	7	↓ 7
Estonia	Europe	0.8180	15	20	↑ 5
Denmark	Europe	0.8162	16	4	↓ 12
Israel	Asia	0.8162	17	16	↓ 1
Bahrain	Asia	0.8089	18	36	↑ 18
Iceland	Europe	0.7970	19	22	↑ 3
Austria	Europe	0.7912	20	21	↑ 1
Germany	Europe	0.7864	21	17	↓ 4
Ireland	Europe	0.7810	22	34	↑ 12
Italy	Europe	0.7593	23	32	↑ 9
Luxembourg	Europe	0.7591	24	19	↓ 5
Belgium	Europe	0.7564	25	24	↓ 1
Very High EGDI Average		0.8368			
World Average		0.4712			

Рис. 4. Рейтинг стран мира электронного правительства в 2014 г.

(Источник: [2, с. 15])

наблюдается по странам Европы (0,6936), в это же время в Америке — 0,5974, Азии — 0,4951, Океании — 0,4086, Африке — 0,2661 [2, с. 203].

В группу мировых лидеров э-правительства (25 стран) с очень высоким EGDI входит Эстония, а Россия, Казахстан, Литва, Латвия, Белоруссия, Грузия, Армения, Молдова, Азербайджан и Украина относятся к группе с высоким EGDI (в интервале от 0,5 до 0,75). В группу со средним EGDI отнесены Кыргызстан, Туркменистан и Таджикистан (рис. 5).

Поскольку в последние годы имеются значительные достижения Эстонии в использовании ИКТ в государственном секторе, что подтверждают ее позиции в международных рейтингах, а также учитывая то, что развитие электронного сектора государственного управления страны значительно опережает уровень постсоветских республик, особое внимание следует уделить исследованию развития и функционирования

электронного государственного управления этого государства. Достичь такого успеха Эстонии удалось в большей степени благодаря пониманию правительством страны важности развития информационных технологий в сфере государственного управления. Одним из основных факторов, способствующих высокому уровню развития электронного правительства страны, являются постоянные инвестиции в телекоммуникации, человеческий капитал и предоставление интернет-услуг.

Отдельного внимания заслуживает сфера электронного взаимодействия правительства и бизнеса Эстонии. Сегодня можно утверждать, что отношения между бизнес-структурами и государственными органами страны перешли в разряд виртуальных, а именно:

- 90 % сервисов Эстонии направлены на развитие бизнеса в стране;

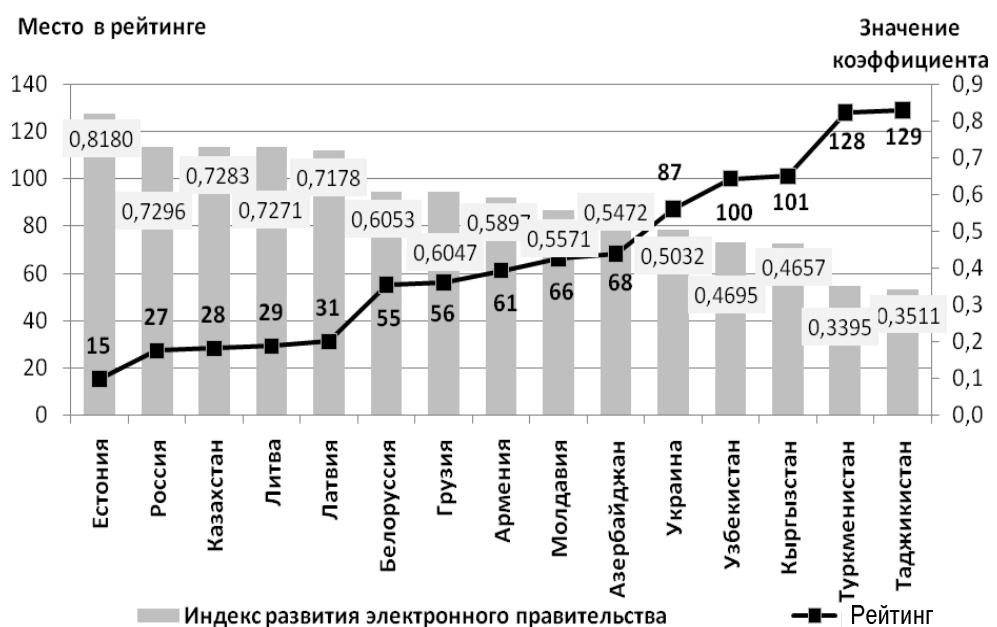


Рис. 5. Рейтинг развития электронного правительства постсоветских стран за 2013 г.

- 92 % предприятий используют э-правительство;
- 99 % банковских транзакций осуществляются в режиме онлайн;
- 98 % налоговых и таможенных деклараций подаются через Интернет.

Вместе с тем Эстония поставила мировой рекорд по скорости регистрации предприятий: зарегистрировать компанию и получить сертификаты и лицензии онлайн возможно за 18 мин. С 2007 г. все компании регистрируются в режиме онлайн.

В основу построения электронной Эстонии положены европейские принципы ориентирования на пользователя (доступность для всех категорий граждан, бесплатность услуг, скорость обслуживания, удобство, минимум информации в запросе) и информационного взаимодействия (открытость использованных решений, стандартизация процедур обмена данными, унификация моделей описания

данных и сервисов). В Эстонии для э-правительства на первом месте определено предоставление услуг для граждан, затем услуги для бизнеса и особое внимание уделяется электронной демократии. Доступ для граждан и бизнеса к правительственные и муниципальным электронным услугам организован через основной портал э-государства — eesti.ee⁴, который был запущен в 2003 г. Портал содержит информацию, пособия, готовые формы заявок и позволяет осуществлять электронный документооборот, обмен базами данных в цифровом формате. В нем также обеспечена система регистрации и система безопасности для защиты личных данных (рис. 6).

Составной портала э-государства является веб-ресурс налогово-таможенного департамента⁵, который относится к сфере управления Министерства финансов Эстонии (рис. 7).

⁴ URL: <http://www.eesti.ee>.

⁵ URL: <http://www.emta.ee>.

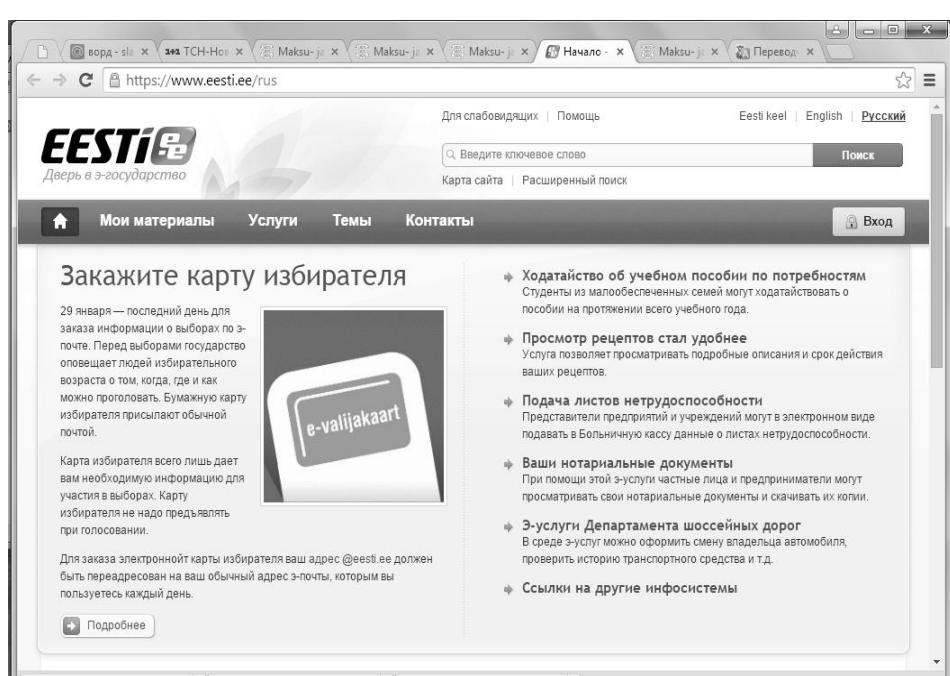


Рис. 6. Основний портал електронного государства Эстонии

Реестр электронных запросов веб-ресурса Налого-таможенного департамента Эстонии по состоянию на 1 января 2015 г. включает в себя следующий перечень электронных услуг:

- проверка отсутствия долгов по налогам;
- проверка номера налогоплательщика в Эстонии;
- проверка подлинности номера плательщика НДС в другой стране Европейского Союза;
- расчетные счета;
- DDS-проверка подлинности номера в системе регистрации и идентификации предприятий Европейского союза (EORI);
- эстонские таможенные тарифы (ETT);
- поиск акцизного номера (SEED);
- запрос по налоговым маркам;
- поиск личного / регистрационного кода нерезидента;
- список некоммерческих объединений, фондов и религиозных объединений, имеющих льготы по подоходному налогу.

Отдельно следует выделить режим проверки номера по налогу в базе данных Европейской комиссии⁶, который подтверждает действительность номера плательщика НДС, выданного государством-членом Европейского союза (рис. 8).

Для пользования электронными услугами налогово-таможенного департамента Эстонии в системе e-maksuamet/e-toll частным клиентам и бизнес-клиентам необходимо заключить договор. Бизнес-клиент или его законный представитель заключает договор одним из следующих способов: в системе e-maksuamet/e-toll, электронно с помощью индивидуальной цифровой подписи и в бюро обслуживания.

Частный клиент (физическое лицо) заключает договор в Интернете:

- клиенты интернет-банков Swedbank, SEB Pank, Krediidipank, Danske Bank, Nordea Pank, Versobank или Handelsbanken могут зайти в e-maksuamet/e-toll и

⁶ URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/.

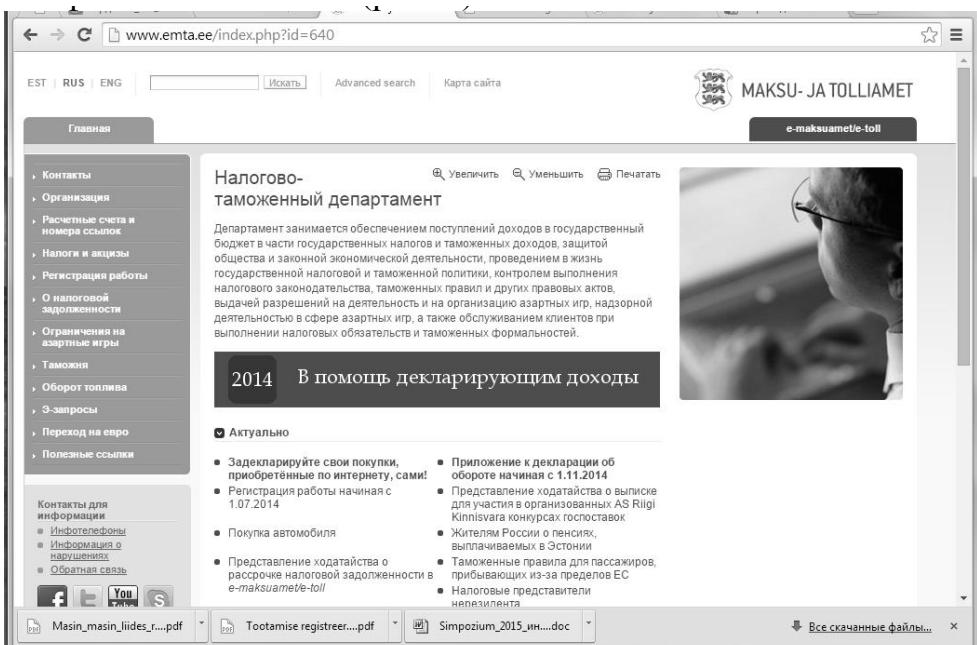


Рис. 7. Веб-ресурс Налого-таможенного департамента Эстонии

- оформить договор через интернет-порталы банков;
- если у физического лица есть ID-карта или договор использования мобильной идентификации (Mobiil-ID), или договор аутентификации, подписанный в бюро обслуживания, то можно зайти в e-maksuamet / e-toll через портал

Налого-таможенного департамента.

Идентификация пользователей портала Налого-таможенного департамента осуществляется за счет индивидуальной цифровой подписи, ID-карты или с использованием мобильной идентификации (Mobiil-ID) (рис. 9). Благодаря возможности идентификации

Рис. 8. Веб-страница проверки номера плательщика НДС государств-членов Европейского союза

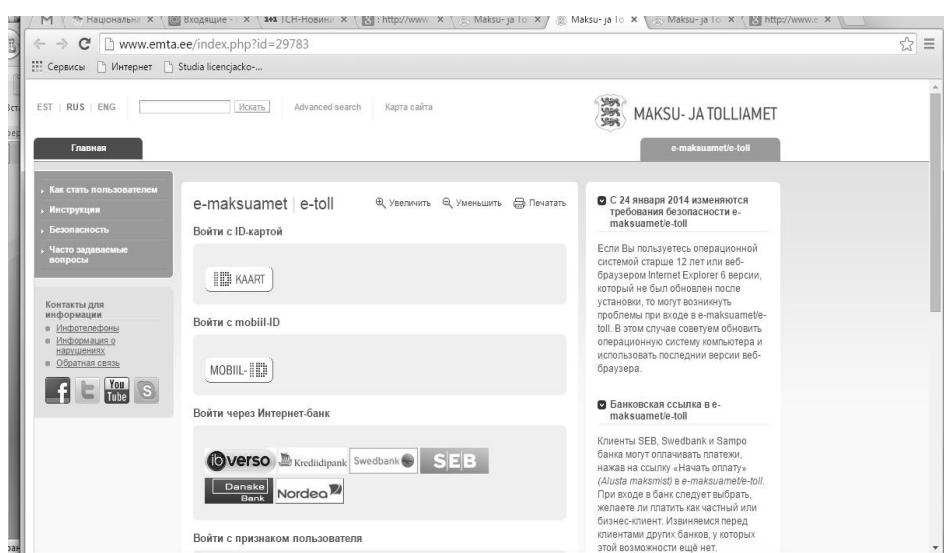


Рис. 9. Страница идентификации пользователей в системе e-maksuamet/e-toll

личности пользователи портала могут работать с электронными документами, подписывая их электронной подписью, осуществляют различные операции с государственными органами и имеют доступ к закрытым информационным ресурсам. Предприниматели также имеют доступ к соответствующим услугам для бизнеса и идентифицируются на основании государственного коммерческого реестра.

В системе e-maksuamet/e-toll можно следить за начисленными процентами, которые рассматриваются как налоговая задолженность, ее можно погасить добровольно в электронной системе со счета предоплаты налогоплательщика.

Новацией сферы электронного налогообложения Эстонии стало введение в 2014 г. электронного Реестра работы — сводный реестр информации, связанной с регистрацией работников, которая должна осуществляться физическими и юридическими лицами, предоставляющими рабочие места, а именно:

- юридическими лицами, являющимися резидентами или нерезидентами Эстонии;
- государственными учреждениями или учреждениями местного самоуправления Эстонии;
- физическими лицами-предпринимателями или физическими лицами, не являющимися таковыми.

Регистрация осуществляется работодателем до того, как лицо приступило к работе, а отметки о приостановлении и окончании работы вносятся в Реестр в течение 10 календарных дней. Данное нововведение заслуживает внимания, так как на сегодня в странах существует проблема теневой заработной платы, легализации работающих лиц и уклонения от налоговых обязательств. В соответствии с Законом о налогообложении с 1 июля 2014 г. все физические и юридические лица, предлагающие работу, должны

регистрировать своих работников в Налого-таможенном департаменте. Согласно законодательству Эстонии регистрируются все трудовые отношения в случае возникновения налоговых обязательств независимо от типа трудового договора.

Зарегистрировать трудовые отношения необходимо в электронной среде налогово-таможенного департамента, введя данные вручную или загрузив соответствующий файл. Существует возможность упрощенного порядка регистрации, где можно осуществить первичную регистрацию по телефону или путем отправки SMS на номер 1811. Поскольку упрощенная регистрация включает в себя только часть необходимых данных, то в течение 7 календарных дней после регистрации обязательно следует дополнить информацию в e-maksuamet/e-toll.

Базу данных Реестра работы могут использовать:

- Налогово-таможенный департамент — для контроля выполнения налоговых обязательств;
- касса по безработице — для взятия / снятия с учета в качестве безработного, получения пособия по безработице и возмещению по страхованию от безработицы;
- Департамент социального страхования — для контроля факта работы;
- больничная касса — для целей медицинского страхования;
- Департамент полиции и пограничной охраны — для надзора за условиями труда иностранцев.

Соответствующие данные в Реестре работы являются в дальнейшем основанием для установления предусмотренных законодательством социальных гарантий, таких как медицинское страхование, пенсии, возмещение по страхованию от

безработицы, а также для контроля выполнения связанных с работой обязанностей. В результате внедрения электронного Реестра работы отпадают дублирующие функции различных министерств и ведомств по введению, сбору и обработке данных.

Уместно добавить, что в электронном формате документооборота правительство Эстонии работает уже 14 лет с 2000 г. В стране организованы коммуникационные сети между правительственными учреждениями, решена проблема стандартизации протоколов обмена различными реестрами данных, базами данных и информационными системами. Все правительственные данные находятся в цифровом формате и при введении новой информации осуществляется однократная запись сведений, которая обеспечена законодательной базой и юридическим значением данных. Внедрение такой системы дало право чиновникам, юридическим и физическим лицам пользоваться информацией национальных баз данных через Интернет в установленных границах доступа.

В Эстонии функционирует Академия электронного управления, которая является некоммерческой организацией и занимается разработкой и распространением знаний в области э-управления. В 2014 г. Академия электронного управления заключила с Агентством международного сотрудничества в Швеции соглашение о сотрудничестве, в рамках которого будет оказана поддержка деятельности украинскому правительству по внедрению системы электронного управления, включая разработку концептуальной документации, планирование действий э-правительства, подготовку соответствующих законодательных актов, стимулирование электронной компетенции, привлечение общественности к участию в развитии

э-государства и э-услуг для населения и предприятий⁷. Часто отмечается, что в Эстонии самая прогрессивная модель электронного правительства в Европе. Достичь такого успеха удалось благодаря государственной поддержке и выделению ИКТ в разряд первоочередных задач правительства и общества.

В конечном итоге уместно привести слова президента Эстонии Т. Х. Ильвес на 68-й сессии Генеральной ассамблеи ООН в 2013 г.: «Ключевым фактором для ускорения роста является смелое использование современных решений ИКТ» [2, с. 181]. Итак, судьба э-правительства в руках правительства, которое возглавляет страну — это подтверждает опыт Эстонии.

Выходы. Таким образом, использование технологии э-правительства в области налогов является одним из наиболее важных элементов эффективного государственного управления в области налогообложения. Электронное налогообложение — это, по сути, модернизация всей системы государственного управления налогообложением, которая включает в себя налаживание современных коммуникативных каналов между налоговыми органами и налогоплательщиками. Очевидно, что развитие электронного налогообложения положительно влияет на имидж налоговых органов путем повышения прозрачности их деятельности при условии, что программы ведомства, решения и процесс администрирования налогов будут находиться под контролем общественности.

Развитие электронного государственного управления налогообложением необходимо проводить с учетом лучших зарубежных исследований и практического опыта информационно развитых стран в этой важной сфере.

⁷ Академия электронного управления поможет развить украинскую систему э-управления. — URL: <http://www.ega.ee/ru/node/1247>.

Имплементацию достижений электронной Эстонии в сферу государственного управления налогообложением необходимо делать в направлении:

- создания единого шлюза электронного правительства — сайт государственных услуг и информации онлайн государственных органов с электронным ресурсом налоговых органов;
- перехода на 100%-ный электронный формат услуг;
- расширения спектра электронных налоговых услуг (регистрация субъектов предпринимательской деятельности, получение патента индивидуального предпринимателя, доступ кличным данным налогоплательщика, получение выписок из особого счета и др.);
- внедрения различных форм идентификации пользователей государственной ведомственной информационной системы, а именно ID-карта или договор использования мобильной идентификации (Mobiil-ID);
- автоматизации процессов лицензирования — введение электронного лицензирования;
- организации онлайн-приема государственных органов через видеоконференции, электронные обращения, электронную запись на прием;
- электронной регистрации всех трудовых отношений в случае возникновения налоговых обязательств.

Направления последующих исследований. Научные изыскания в дальнейшем предполагается осуществить в направлении изучения электронного государственного управления налогообложением европейских стран, занимающих лидирующие позиции в международных рейтингах e-правительства.

Список использованных источников

1. E-Government Survey 2012 E-Government for the People / Department of Economic and Social Affairs. — New York, 2012. — 144 s.
2. E-Government Survey 2014 E-Government for the Future We Want / Department of Economic and Social Affairs. United Nations. — New York, 2014. — 264 s.
3. Электронное налогообложение: сущность и перспективы применения / П. В. Мельник, А. Н. Новицкий, А. А. Долгий, С. П. Риппа [и др.]; под общ. ред. П. В. Мельника. — Ирпень: НУ ГНС Украины, 2010. — 332 с.
4. Интеллектуальные технологии моделирования в информационно-аналитической системе государственной налоговой службы: монография / под общ. ред. Л. Л. Тарангул. — Киев: Алерта, 2010. — 358 с.
5. Алдошенко Е. В. Электронное правительство как этап становления электронной демократии / Е. В. Алдошенко // Социум и власть. — 2014. — № 2. — С. 57–61.
6. Викторова Н. Г. Онлайн-сервисы в налогообложении / Н. Г. Викторова // Налоговая политика и практика. — 2011. — № 5 (1). — С. 19–24.
7. Вылкова Е. С. Передовой опыт налогового администрирования в различных странах / Е. С. Вылкова // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2014. — № 5. — С. 13–22.
8. Дьякова Е. Г. Переход к электронному правительству в россии и международные рейтинги развития электронного правительства / Е. Г. Дьякова // В

- мире научных открытий. — 2011. — № 11.4. — С. 1156–1166.
9. Дьякова Е. Г. Процесс перехода к электронному правительству как объект теоретического моделирования / Е. Г. Дьякова // Научный ежегодник Института философии и права Уральского отделения Российской академии наук. — 2010. — № 10. — С. 204–224.
10. Киреенко А. П. Роль информационного обеспечения налоговых органов в снижении издержек налогового администрирования: современное состояние и исторический опыт / А. П. Киреенко, С. В. Гомбожапова // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2011. — № 5 (79). — С. 19–23.
11. Новицкий А. Н. Правовое регулирование институционализации информационного общества в Украине: монография / А. Н. Новицкий. — Национальный университет государственной налоговой службы Украины. — Ирпень, 2011. — 444 с.
12. Коваль В.Ф. Основные направления модернизации взаимодействия структурных подразделений ГНС в информационной сфере / В. Ф. Коваль, В. И. Теремецкий // Вестник Высшего совета юстиции. — 2012. — № 2 (10) — С. 142–157.
13. Васюк Ю. Н. Электронные услуги для бизнеса в системе министерства доходов и сборов: материалы науч.-практ. конф. с междунар. участием. Киев, 20–21 апр. 2013 г. — Киев: Салютис, 2013. — С. 45–46.
14. Тофан И. Н. Особенности использования электронной отчетности в налогообложении / И. Н. Тофан // Сборник научных трудов Национального университета государственной налоговой службы Украины. — 2013. — № 1. — С. 222–229.

Matveychuk L. A., PhD in Economics,
Kiev, Ukraine

INTRODUCTION OF E-MANAGEMENT INTO PRACTICE OF TAX ADMINISTRATION

Abstract. In the context of globalization of national economies the use of information and communication technologies in the state management is one of the key elements of effective state management, where the e-government acts as an implementation mechanism. At present, there is a need of an in-depth analysis of the essential characteristics of the e-government including its electronic state taxation administration (e-taxation) and its applied aspects on the basis of the informationally developed countries' experiences, therefore this study is rather topical. The article analyzes development of the e-government worldwide based on the most authoritative international estimations: technological maturity of the states in the area of the e-government according to the E-Government Development Index and readiness of the states for the networked future in regard of the Networked Readiness Index. It gives an analysis of these indicators throughout the countries of the world, as well as the countries in the post-Soviet space. Estonia's top position in the world rating and its 1st place in the international rating in e-government technology development among the former states of the Soviet Union has been highlighted. The current state of the e-state management of tax administration in Estonia has been investigated, its practical significance has been revealed, and the benefits of using information and communication technologies in the area of taxation have been substantiated. Attention is drawn to the fact that construction of one of the best models of advanced e-government in Europe took pace in no other country but Estonia due to the government support and inclusion of the ICT developments in the category of the government and society's top priorities. Given the existing information and communication gap between different states, there is a clear need for research of the e-taxation advantages to justify specific tax policies and national development strategies.

Keywords: e-government; e-governance in tax administration; E-Government Development Index; Networked Readiness Index; e-taxation; information and communication technologies; tax and customs department; tax services.

Information about the author

Matvejciuk Liudmyla — PhD in Economics, doctoral student of the National Academy for Public Administration under the President of Ukraine, Kiev, Ukraine (03057, Kiev, Ezhena Pottier st., 20); e-mail: sla.kpnu@gmail.com

Е. Н. Евстигнеев, канд. экон. наук, профессор,¹

г. Санкт-Петербург, Россия

Н. Г. Викторова, канд. экон. наук, доцент,

г. Санкт-Петербург, Россия

ПРОБЛЕМЫ КАДРОВОГО, ИНФОРМАЦИОННОГО И ТЕХНОЛОГИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ НАЛОГОВОГО МЕНЕДЖМЕНТА: СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД

Аннотация. В статье рассматривается один из жизненных вопросов, обусловленный развитием мировых технологий в области управления налогообложением, поскольку в каждой предметной области необходимы выработка и реализация эффективных стратегий, способных адекватно отвечать вызовам современного мира. Для решения подобной слабоструктурированной проблемы налоговый менеджмент представлен и исследуется как система, интегрирующая наработки в различных областях научных знаний и прикладных решений. Выделены и охарактеризованы содержательная и обеспечивающая части налогового менеджмента как сложной системы. На основании качественного анализа проведена структуризация проблемы «кадры — информация — технологии», обозначены ключевые ее направления: непрерывное профессиональное образование, облачные вычисления, Большие данные (Big Data), мобильное обучение, массовые открытые дистанционные (онлайн) курсы, персональная учебная среда, Smart-структуры. Рассмотрены возможности и перспективы технологии Web 2.0, позволяющей получать принципиально новые эффекты — исследовательские, социальные, экономические, управленические и образовательные. Последующее сопоставление российских реалий с мировым опытом и тенденциями в контексте развития технологий позволило сделать вывод о том, что в России наблюдается отставание в вопросах подготовки и переподготовки современных кадров. В рамках каждого направления сформулированы предложения по преодолению разрыва и достижению мировых стандартов обучения креативных кадров, пересмотра организации образовательной деятельности с учетом перспектив и возможностей социальных сервисов Интернета второго поколения. Сделан вывод о необходимости полномасштабных исследований системы налогового менеджмента путем объединения усилий ученых и практиков на базе современных технологий и организационных решений. Выработаны следующие направления дальнейшей работы: исследование налогового менеджмента как открытой, динамичной и нерефлексной системы на платформе Web 2.0 & Web 3.0; теоретико-методологическая проработка проблем непрерывного профессионального образования и кадрового обеспечения; подготовка учебной литературы путем реализации сетевой формы образовательных программ.

Ключевые слова. Налогообложение; налоговый менеджмент; сложная система; кадры; информация; технологии; непрерывное профессиональное образование; облачные вычисления; Big Data; мобильное обучение; массовые открытые онлайн-курсы; персональная учебная среда; Smart-структуры; Web 2.0.

В связи с развитием технологий каждые 72 часа происходит удвоение знаний (информации) и большая часть образовательного контента отстает от используемых технологий на 2–3 поколения. При

этом возможности Интернета второго поколения позволяют эти знания почти не издавать в виде книг [1]. Возникает необходимость выработки стратегий, направленных на преодоление таких вызовов

¹ Евстигнеев Евгений Николаевич — кандидат экономических наук, профессор кафедры аудита и налогообложения Санкт-Петербургского государственного торгово-экономического университета, г. Санкт-Петербург, Россия (194021, г. Санкт-Петербург, ул. Новороссийская, 50); e-mail: eennn@mail.ru.

Викторова Наталья Геннадьевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита и налогообложения Санкт-Петербургского государственного торгово-экономического университета, г. Санкт-Петербург, Россия (194021, г. Санкт-Петербург, ул. Новороссийская, 50); e-mail: viknata@mail.ru.

современного цифрового мира — выявление мировых тенденций и мер, направленных на решение указанной проблемы в любой прикладной области знаний.

С системных позиций налоговый менеджмент (управление налогообложением) необходимо рассматривать как систему, формируемую под влиянием именно такой динамично развивающейся внешней объективной среды, регулирующей разноцелевое взаимодействие участников налоговых отношений. Подобная система есть дифференцированное целое: состоит из обособленных, но взаимосвязанных и

взаимодействующих между собой содер- жательных представлений и обеспечивающих подсистем. Система налогового менеджмента является открытой, изучается в ретроспективе и динамике, при этом учитывается влияние человеческого фактора. Объектами исследования выступают: структура и методы управления; стиль руководства, ориентированный на задачи; функции и процедуры налогово- го администрирования; инновации в области кадрового, информационного и технологического обеспечения систем управления (рис.).



Налоговый менеджмент в контексте развития технологий

Ориентация налоговой системы на внешние воздействия имеет задачей сохранить свой гомеостаз, т. е. быстро реагировать на различные изменения и восстанавливать равновесие в экономической системе. Нами были выделены важные аспекты, характеризующие внешнюю среду: философский, социально-политический, экономический, правовой. Деление обусловлено их универсальной значимостью для системы управления налогообложением независимо от эпохи и типа государственного устройства. Все они не являются элементами сложной системы, но взаимодействие с ними учитывается при ее исследовании.

Содержательная часть управления налогообложением — это ее системные представления [2, с. 59-64], в частности:

- генетическое — формирование фундаментальных установок, суждений и терминов, принимаемых и разделяемых научным сообществом в сфере налогообложения (парадигма);
- гомеостатическое — поддержание динамического равновесия и устойчивости системы налогообложения (гомеостаз);
- иерархическое — структуризация системы управления налогообложением в различных разрезах;
- целевое — целеполагание, разработка доктрины, основная задача которой — адаптация к изменяющимся условиям внешней среды;
- функциональное — набор возможностей (функций), осуществляемых участниками налоговых отношений;
- организационное — объединение ресурсов для реализации целевых установок;
- процедурное — алгоритмизация, моделирование действий и процессов в соответствии с нормами права;
- инновационное — использование новаций, формирование новых

идей, взглядов и подходов в современных условиях.

Последовательность теоретического осмысливания содержательной части системы такова: парадигма⁰ — гомеостаз — структура — доктрина — функции — организация — алгоритмы — модели — парадигма¹. Генетическое представление формирует текущую парадигму, следующие шесть раскрывают механизм функционирования системы, а инновационное представление замыкает всю цепочку, обеспечивая переход к новой парадигме.

Обеспечивающую часть управления налогообложением образовывают подсистемы, описываемые далее, а также научно-практический инструментарий — совокупность общенаучных и специальных способов, моделей и сервисов, позволяющих исследовать и решать актуальные проблемы инновационного развития налоговой системы и создания условий для разработки новой парадигмы. На практике часто используются профессиональные модели, в составе которых имеется налоговый блок. С их помощью выполняются финансовые расчеты, оцениваются налоговые риски, в определенной степени используются экономико-математические методы и имитационное моделирование.

Нормативно-правовое обеспечение — основа легитимной реализации организационных и управлеченческих решений в налоговой сфере. Постоянное изменение правовых норм требует использования современных технологий, поэтому сегодня профессиональная среда специалиста по управлению формируется в сетевом пространстве. Особую значимость для снижения рисков всех участников налоговых отношений имеет налоговый арбитраж. Нормативно-правовое обеспечение органически связано с кадровым и информационным обеспечением как средой для получения правовой информации, а также технологическим обеспечением как основой для социального взаимодействия, построения социальных сетей и

профессиональных карт знаний. Поэтому исследование налогового менеджмента как открытой системы требует в первую очередь охарактеризовать содержание обеспечивающих подсистем с позиций кадровых новаций, мировых тенденций в области информационного и технико-технологического обеспечения.

Кадровое обеспечение и образовательные ресурсы. Целью обучения является развитие не только профессиональных компетенций и приобщение к налоговой культуре, но формирование информационно-технологической компетенции, предполагающей умение ориентироваться в информационной среде, искать, анализировать и отбирать нужные сетевые ресурсы. Главная задача образования — научить человека учиться, сместив акцент с азбучного усвоения знаний на активную позицию и его самостоятельную деятельность.

Информационное обеспечение служит для подготовки, нахождения и использования экономической, правовой, финансовой, коммерческой, бухгалтерской, статистической информации. Множество баз данных рассредоточено на русскоязычных и иностранных сайтах и порталах, на них имеются разнообразные ресурсы, приложения и сервисы. В тоже время процесс накопления научных и прикладных данных постоянно ускоряется, именно поэтому, с учетом масштаба грядущих изменений, была Впределожена новая концепция под названием *Большие данные* (Big Data)². Концепция отражает феномен взрывного роста объемов и многообразия обрабатываемых данных, возможности и перспективы вероятного перехода количества к новому качеству

результатов обработки данных — информации. Определяющими характеристиками являются: физический объем данных; скорость прироста и необходимость высокоскоростной обработки и получения результатов; многообразие в смысле возможности синхронной обработки различных типов структурированных и неструктурированных данных.

Техническое обеспечение — совокупность технических средств, компьютеров, серверов, средств передачи данных, используемых в управлении налогообложением. Все большее значение приобретают смартфоны и коммуникаторы, планшетные устройства. Разумеется, необходимость в аналитической работе с Большиими данными может стимулировать появление новых аппаратных средств.

Технологическое обеспечение затрагивает процедуры налогового администрирования, а также налоговое производство (исчисление и уплата налогов). Технологии, ранее строящиеся на информации и знаниях, модифицируются в процедуры, базирующиеся на сетевом взаимодействии и обмене опытом на основе социальных сервисов Интернет второго поколения. Уже сегодня для анализа значительных объемов данных применяются: искусственные нейронные сети; методы предсказательной аналитики, статистики и обработки естественного языка (Natural Language Processing); краудсорсинг (crowd — «толпа» и sourcing — «использование ресурсов»); облака тегов для визуализации результатов. Со стороны технологий Большие данные поддерживаются распределенными файловыми системами (например, Google File System) и множеством других решений. Можно полагать, что под влиянием идеологии Больших данных значительные изменения затронут управление налогообложением.

Объединение в одно целое трех из рассматриваемых видов обеспечения приводит к новой проблеме: «кадры — информация — технологии». Нетрудно видеть, что эта проблема слабоструктурирован-

² Термин введен К. Линчем, написавшим в сентябре 2008 г. статью «Как могут повлиять на будущее науки технологии, открывающие возможности работы с большими объемами данных?», где он характеризует совокупности данных, которые очень велики и постоянно растут, слишком не форматированы или не структурированы для анализа традиционными методами.

ная — качественная, не полностью поддающаяся детальному количественному анализу. Изучение тенденций в контексте развития образования и технологий в современном мире позволяет структурировать данную проблему, т. е. разделить ее на достаточно определенные и ясные направления (части) по следующей схеме:

- непрерывное профессиональное образование;
- облачные вычисления;
- Big Data;
- мобильное обучение;
- массовые открытые дистанционные (онлайн) курсы;
- персональная учебная среда;
- Smart-структуры.

Охарактеризуем их.

Непрерывное профессиональное образование (в Швеции — «возобновляющееся», в Англии — «продолжающееся», в США — «пожизненное»). Еще в 70-х гг. XX в. возник высокий интерес в мире к проблеме непрерывного профобразования и его значения для экономики стран. В связи с этим многими государствами были приняты нормативные акты по его развитию. Так, во Франции создана Национальная ассоциация непрерывного профессионального образования взрослых, назначение которой — регулирование рынка труда, адаптация специалистов к изменяющимся требованиям производства. Государство не только координирует эту деятельность, но и финансирует непрерывное профобразование по принципу: «нужные знания, нужным людям, в нужное время». Любой специалист нуждается в постоянном получении новых знаний, чтобы соответствовать занимаемой должности с учетом требований реальной экономики, а стремительный темп обновления знаний в информационном обществе обуславливает необходимость перехода системы обучения на концепцию пожизненно продолжающегося образования.

Облачные вычисления — это модели обеспечения повсеместного и удобного

сетевого доступа по требованию к общим вычислительным ресурсам. Суть облачных технологий заключается в предоставлении пользователям удаленного доступа к услугам, вычислительным ресурсам и приложениям (включая операционные системы и инфраструктуру) через Интернет. По прогнозу аналитиков, в 2015 г. свыше 50 % всех работающих в мире CRM-систем будут развернуты в облачной инфраструктуре провайдеров услуг, а бизнес будет пользоваться ими на условиях SaaS (программное обеспечение как услуга). К 2025 г. доля SaaS-решений на этом рынке достигнет 80–85 %.³

Big Data. По оценкам экспертов, под влиянием идеологии Больших данных наибольшей трансформации подвергнется сфера производства, здравоохранения, торговли и административного управления. Идеология задействует не теорию, а практику, причем в режиме, близком к реальному времени: появляются не только корректные сведения для решения многих задач, но и на порядки повышенная верность прогнозирования — анализируя большие данные, возможно заглядывать в будущее с высокой точностью⁴.

Мобильное обучение — одно из важных направлений в образовании; современная технология учебы, подготовки и переподготовки кадров. Мобильные устройства — это смартфоны, коммуникаторы и планшеты, имеющие международный идентификатор мобильного оборудования, работающие под управлением операционной системы, поддерживающие работу в сетях 3G и 4G, а также технологию Wi-Fi. Согласно материалам Всемирного конгресса «MobileWorldCongress

³ Пять лучших облачных CRM-систем на русском языке. — URL: <http://www.klerk.ru/boss/articles/386796/>.

Большие данные — новая теория и практика. — URL: <http://www.osp.ru/os/2011/10/13010990/>; Big Bang Data: ⁴ Что такое большие данные и как они изменят современные города. — URL: <http://www.thevillage.ru/village/city/big-data/143311-big-bang-data>.

2013», наметился тренд удешевления мобильных устройств, упрощения технологии доступа к ним, а также высокой вос требованностью в сфере дистанционного образования⁵. В XXI в. приток маневренных устройств и облачные вычисления определили мобильное обучение как современную технологию подготовки и переподготовки управленческого персонала. Поскольку мобильные устройства модифицируют не только формы подачи материала и доступа к нему, но и предполагают инновационные подходы, способствуя созданию новых форм познания и менталитета [3].

Массовые открытые дистанционные (онлайн) курсы. Экономика предъявляет к специалистам требование постоянного повышения образовательного уровня, и теперь мировое сообщество предлагает эффективный инструмент для решения этой задачи. Наметилась тенденция построения открытых, доступных всем электронных курсов. Учиться на них может любой человек независимо от места нахождения, навыков работы в сети, социального статуса и возраста [4, с. 148–149]. Сегодня ведущие университеты мира по своей сути являются объединениями, интегрирующими образовательные, научные и производственные структуры. Например, по состоянию на 20 марта 2015 г. проект Coursera предоставил возможность учиться на 988 курсах, разработанных 117 партнерами, за три года прошли обучение более 12 млн чел.⁶

Персональная учебная среда. Человек нуждается в постоянном получении новых знаний⁷, а специалисту в области

налогового менеджмента, чтобы соответствовать занимаемой должности с учетом требований реальной экономики, быть конкурентоспособным и успешным в предметной области, необходимо использование интернет-ресурсов, сетевых технологий и сообществ. Сегодня персональная учебная среда создается на основе Web второго поколения: проектов и социальных сервисов, активно развива емых и улучшаемых самими участниками и пользователями сети [5, с. 10, 83]. Двойственная природа деятельности специалиста (поставщик и потребитель информационных услуг) может быть реализована с помощью персональной учебной среды, формируемой им самим и эволюционирующей по мере его развития как профессионала и личности.

Smart-структуры. Совершенствование технологий подводит к изменению информационного общества в Smart-общество и рассматривается как единственно возможная стратегия современности. Это следующий этап развития информационного общества. «Smart-общество — новое качество общества, в котором совокупность использования подготовленными людьми технических средств, сервисов и Интернета приводит к качественным изменениям во взаимодействии субъектов, позволяющим получать новые эффекты — социальные, экономические и иные преимущества для лучшей жизни» [6]. Концепция S-образования — гибкость, полагающая наличие большого количества источников, большое разнообразие мультимедиа, способность быстро и просто настраиваться под уровень и потребности слушателя⁸.

Обратим внимание на то, что последующий анализ каждого из указанных направлений мирового развития по сравнению с российской действительностью позволяет увидеть недостатки, наме-

⁵ Mobile World Congress. — URL: <http://www.mobile-worldcongress.com/>

⁶ Coursera. — URL: <https://www.coursera.org/>.

⁷ Меморандум непрерывного образования» Европейского союза кроме формального образования (с получением диплома) и неформального (без выдачи документа) рассматривает также информальное образование. Его определяют как индивидуальную познавательную деятельность, сопровождающую повседневную жизнь и не обязательно носящую целенаправленный характер; оно не требует руководства со стороны преподавателя.

⁸ Глобальная стратегия развития smart-общества. МЭСИ на пути к Smart-университету. — URL: <http://smartmesi.blogspot.ru/2012/03/smart-smart.html#more>.

тить траекторию достижения мировых стандартов, а также новые возможности для совершенствования технологий и управления в конкретной области знаний. Ключевая идея — технологии, ранее строящиеся на информации и знаниях, которые модифицируются в процедуры, базирующиеся на сетевом обмене опытом и взаимодействии на основе социальных сервисов Web 2.0 [7, с. 10–11]. Первым этот термин употребил Т. О’Рейли в 2005 г. [8]. Появление Web 2.0 согласно С. Ли позволило «переместить акцент с технологий и медиа на общение и сотрудничество...», и Web 2.0 представляет собой уже «не место в Интернете, а платформу социального взаимодействия», которая позволяет пользователям создавать общий контент, обмениваться информацией и артефактами, хранить ссылки и документы [9]. П. Андерсон выделяет другие социальные особенности Web 2.0: индивидуальное производство и создаваемый пользователями контент, использование силы сообщества пользователей, огромные объемы информации, архитектура соучастия, сетевые эффекты, открытость [10]. Дидактические возможности сервисов Web 2.0 представлены и в других работах зарубежных и отечественных исследователей (см. напр.: [11; 12]).

В текущем столетии применение принципов, инновационных идей и технологий рассматривается мировым сообществом основной мерой для решения проблем современного цифрового мира. «Или вы сегодня в Интернете, или у вас нет будущего» (Б. Гейтс). Такой подход позволяет мировому сообществу отвечать на вызовы информационно-технологической революции, а в прикладных областях знаний своевременно принимать адекватные решения, используя новейшие технологии и сервисы Интернета второго поколения. Потенциальные возможности Web 2.0 в налоговой сфере могут быть раскрыты и поняты, если рассматривать данный феномен как открытую, динамичную и нерефлексную систему (см. рис.).

Системный подход позволяет понять актуальные проблемы кадрового, информационного и технологического обеспечения, наметить пути выхода из кризиса и достижения мировых эталонов в управлении налогообложением (табл.).

В узком смысле Web 2.0 — это каждое из определений того или иного системного представления, полученного на основании рассмотрения различных суждений и терминов, а также авторского взгляда на проблему в рамках предложенного варианта системного подхода. Этимология рассматриваемого термина в широком смысле базируется на последующем синтезе этих частных определений с учетом ключевых фрагментов феномена Интернет второго поколения как сложной системы. В широком смысле Web 2.0 характеризуется как открытая система, либо взаимодействует с внешней средой как динамичная система, поскольку связана с постоянными изменениями технологий, инновациями; как нерефлексная система, в которой определяющим является человеческий фактор. Использование последнего подхода при исследовании поведения индивидуумов имеет ряд перспективных направлений, позволяя по-новому более полно и аргументировано посмотреть на существующие экономические процессы, например традиционные проблемы налогового планирования в системе финансового менеджмента [13]. Целевое назначение системы Web 2.0 — способствовать построению фундамента нового общества, в котором применение технологических, социальных и дидактических средств и возможностей Интернета приводит к качественным изменениям, позволяя получать новые экономические, управленческие и исследовательские эффекты, в том числе в сфере налогообложения [14, с. 97].

С технологической стороны Web 2.0 обладает следующими отличительными особенностями: подход к построению интерактивных пользовательских интерфейсов веб-приложений (технология

Таблица 1. Анализ имеющихся суждений и терминов в отношении Web 2.0

Представление	Содержание системного представления	Анализ		Синтез суждений и терминов с учетом авторского видения проблемы в отношении Web 2.0
		3	4	
Генетическое	Показывает ход образования и развития Интернета; это суждения и термины о Web 2.0, принятые и разделяемые научным сообществом	Интернет первого поколения Web 1.0 является средой для получения информации. Феномен Web 2.0 возник в 2000–2001 гг. благодаря внедрению инноваций в области программного обеспечения [7]. Web 2.0 — это глобальная концепция для обозначения некой единой тенденции развития интернет-сообщества и определенных общих принципов построения некоторых сайтов [8]. Как многие важные концепции, Web 2.0 не имеет четких границ. Это, скорее, центр притяжения, некое подобие солнечной системы, состоящей из узлов [Там же]. Web 2.0 есть комплексный подход к организации, реализации и поддержке интернет-ресурсов (Википедия. Сводная энциклопедия. URL: https://ru.wikipedia.org/)	Былое поколение организаций, реализации и поддержки сетевых ресурсов. Это целое, дифференцированное по различным основаниям, т. е. динамическая система, состоящая из взаимосвязанных и взаимообусловленных системных представлений и обеспечивающих подсистем	
Гомеостатическое	Поддержание за счет управляемыхящих воздействий действий натомического равновесия и устойчивости системы Web 2.0 (гомеостаз)	Web 2.0 — множество правил и практических решений в системе, состоящей из узлов, каждый из которых построен с учетом некоторых или всех описанных правил и находится на определенной дистанции от центра [8]. Сервисы Web 2.0 поддерживают самопроизвольный путь развития сетевых сообществ, ибо не создаются по указке сверху, а возникают снизу благодаря усилиям множества независимых участников [12]. Сетевые эффекты от взаимодействия с пользователями — это ключ к рыночному доминированию в эпоху Web 2.0 [8]	Открытая система, которая контактирует с внешней средой, строится с учетом множества правил и практических решений, направленных на поддержание ее динамического равновесия и устойчивости за счет использования веб-сервисов и сетевых эффектов от взаимодействия с участниками и пользователями Интернета	

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
Иерархическое	Структуризация системы Web 2.0 в различных инвариантных разрезах, отображающих ее статистические свойства	Всемирная паутина с технической точки зрения это новые протоколы, языки и стандарты; с педагогической точки зрения — «паутина сотрудничества и соучастия». Интернет перестал быть средой передачи информации и транспортным каналом доставки знаний. Она стала местом, где люди находятся постоянно, и где они думают и действуют вместе [12]. Перенос акцента с технологий на общение и сотрудничество в сети, т. е. Web 2.0 представляет собой платформу для социального взаимодействия. Сеть как платформа подразумевает создание таких приложений, которые можно использовать через веб-браузер [7, с. 5]. Web 2.0 сайты — это интерактивные многопользовательские системы, контент которых наполняется самими участниками сети (URL: http://tpl-it.wikispaces.com). Технологии, используемые в Web 2.0, могли существовать и раньше, но никому в голову не приходило их использовать (AJAX, FLEX, RSS) [7, с. 9–10]	Нерефлексная полицентрическая система, на платформе которой поддерживаются различные проекты, сервисы и приложения Интернета как существующие ранее, так и новые технологии и возможности, связанные с персонализацией идеологии сайтов на людей, на их знания и социальное взаимодействие
Целевое	Целеполагание в рамках полицентрической структуры системы Web 2.0	Первое правило гласит: «Веб как платформа» [8]. Формирование нового качества общества, в котором совокупность использования подготовленными людьми технических средств, сервисов и Интернета приводит к качественным изменениям во взаимодействии субъектов, позволяющим получать новые эффекты и иные преимущества для лучшей жизни [6]. Web 2.0 — это создание социальной структуры, состоящей из групповых узлов, в которой используется «коллективный разум» [8]. Способы организации исследований в условиях Web 2.0: сервисы доступны через Интернет, совместная деятельность в режиме онлайн, свободное программное обеспечение, материалы коллективного пользования [7, с. 7]	Фундамент построения нового общества, в котором применение технологических, социальных и дидактических средств и возможностей Интернета приводит к качественным изменениям, позволяя получать принципиально новые системные эффекты — исследовательские, социальные, экономические, управлеческие и образовательные

Продолжение табл. 1

1	2	3	4
Функциональное	Набор действий (функций), осуществляемых участниками и пользователями сети	<p>Термин «Web 2.0» обозначает проекты и сервисы, активно развивающиеся и улучшающие самими пользователями (Википедия. Свободная энциклопедия. URL: https://ru.wikipedia.org). Если ключевая часть Web 2.0 – использование коллективного разума (превращает веб в некое подобие глобального мозга), то блогосфера это его внутренний голос [8]. Приложения Web 2.0 построены как сеть сервисов, работающих совместно, обеспечивающих синдикацию контента и использующих для построения свободно-связанные системы чужих веб-сервисов и упрощенные модели для программирования [8].</p> <p>Сервисы Web 2.0, строящие участниками сети, позволяют вести блоги, создавать коллективные энциклопедии, формировать видеозаписи, размещать презентации и слайды, создавать карты, текстовые документы и коллекции закладок, создавать виртуальную личность и моделировать социальное присутствие, использовать технологии веб-синдикации RSS, обмениваться сообщениями, создавать приложения, комбинирующие приложения из различных источников [7, с. 7–8].</p>	<p>Процессы, осуществляемые участниками и пользователями сети путем использования коллективного творчества, координации данными, синдикации контента, а также совершенствования сетевых ресурсов для создания новых и эффективных сервисов и приложений Интернета</p>
Организационное	Объединение ресурсов для по- реализации поставленных це- лей и задач, разви- тия и совер- шенствования Web 2.0	<p>Web 2.0 — методика проектирования систем, которые путем учета сетевых взаимодействий становятся тем лучше, чем больше людей ими пользуются [8]. Web 2.0 есть новый способ восприятия и использования Интернета как средства социальной коммуникации и коллективного интеллекта, нового качественного понимания интерактивности [7, с. 13–14]. Это проекты и сервисы, к которым относятся блоги, вики, социальные сети и т. д. (Википедия. Свободная энциклопедия. URL: https://ru.wikipedia.org). Основной набор социальных сервисов Web 2.0 (карт знаний) включает закладки, вики, социальные сети, мешапы, блоги, планировщики совместных действий и др. [7, с. 8]</p>	<p>Дефрагментация интернет-ресурсов (проекты, приложения, сервисы) участниками и пользователями сети для реализации поставленных целей и задач, а также их развития и совершенствования</p>

Окончание табл. 1

<p>Процедурное</p> <p>Процедуры, алгоритмы, программы, методы и модели, используемые в Web 2.0</p>	<p>Web 2.0 это не библиотека разнообразного контента [7, с. 17]. На смену сложным домашним страницам пришли блоги, вместо «движков» крупных порталов появилась вики, файловые сервера сменились независимыми платформами системами, а новости стали не привязаны к сайту, а синдицируемы для всех (Лига без по Web 2.0. URL: http://www.12r.ru/static/512/out_23422.shtml). Сайты Web 2.0 — это интерактивные многопользовательские системы, контент которых наполняется самими участниками сети. Усиление веб-технологий осуществляется за счет «коллективного разума» [8]. Социальные сети представляют собой взаимосвязанные блоги для общения и обмена информацией. Хранение личных данных на специальных облачных сервисах позволяет человеку обрести свою аудиторию, вести искусство и самовыражаться [7, с. 6–7]</p>	<p>Активно развиваются и улучшаются участниками и пользователем интернет-протоколы, языки, стандарты и сервисы, процессы, блоги, программы, методы и модели с целью создания контента персональной и/или профессиональной учебной среды</p>
<p>Иновационное</p> <p>Формирование новых идей, взглядов, подходов к развитию и совершенствованию Интернета второго поколения</p>	<p>Концепция Web 2.0 знаменует собой смещение трех границ пользователь — автор: местный — удаленный; частное — публичное [7, с. 6]. Идея в том, что на основе Web 2.0 должна возникнуть новая платформа, не столько технологическая, сколько социокультурная, используемая профессионалами для создания интересного, полезного и качественного контента (Википедия. Свободная энциклопедия. URL: https://ru.wikipedia.org/). Под Web 3.0 понимается Интернет, в котором высококачественный контент создается профессионалами, и наиболее качественный контент показывается по поисковым запросам: имеется то, что необходимо конкретному пользователю, члены сообщества могут влиять на результаты поиска. Для создания материалов используется технологическая платформа Web 2.0, не претерпевающая существенных изменений (URL: http://wikireality.ru/wiki/Бэб_3.0). Обучение — процесс создания сети, в которую вплетаются люди, организации, библиотеки, веб-сайты, книги, журналы, базы данных или любой другой источник информации. Акт обучения заключается в создании внешней сети узлов, которых мы подключаем в форме источников информации и знаний (URL: http://leopisi.org/index.php/Публикации_Патаракина_Евгения). К поколению Web 3.0 будут относиться пользователи, которые освоили навыки WEB 1.0 и WEB 2.0 (URL: http://ipl-it.wikispaces.com/Поколения+веб)</p>	<p>Траектория развития динамичной системы, которая ориентирована на восприятие и использование Интернета как средства социальной коммуникации, коллективного и общественного интеллекта, нового понимания интерактивности, инновационного подхода к образованию; это постоянно растущий потенциал прикладных программ и приложений как основа создания Web третьего поколения</p>

AJAX); использование веб-синдикации, что позволяет синхронно публиковать информацию на множестве сайтов без необходимости посещения первоисточника; возможность любому создавать смешанные гибридные сервисы (mashup), т. е. строить свой сайт или веб-приложение из других интернет-источников; наличие постоянных ссылок на ранее опубликованные материалы для отслеживания историй поведения; использование тегов (меток), т. е. ключевых слов, характеризующих данный массив информации, которые пользователи генерируют сами и соотносят с контентом. С уверенностью можно указать на эволюцию всех звеньев системы обучения налоговым дисциплинам под влиянием развития технологий.

Важными социальными характеристиками Web 2.0 являются: открытость, наличие способной к самовыражению массовой и разрозненной аудитории, участие пользователей в развитии ресурса или контента, децентрализация и общение профессиональных групп, а также постепенное увеличение пользовательской вовлеченности (движение от коллективного до объединенного интеллекта). Появилась реальная возможность общаться с помощью современных средств коммуникации, обмениваться знаниями. В этом смысле специалист становится прообразом личности, объединяющей в себе роли как поставщика профессиональных знаний, так и потребителя информации, гарантирующей развитие и взаимодействие личности с профессиональным сообществом.

Дидактический потенциал сервисов Web 2.0 заключается в новых возможностях общения в сети (групповое общение, создание виртуальной личности и управление ею); в решении ряда новых задач (групповое создание учебного контента, совместное издание учебных пособий); в возможности обмена информацией в любом формате, ее демонстрации, получении отзывов и замечаний о ней; в расширении границ образовательных

процессов (стирание рубежей между обучающими и обучаемыми, учебный процесс становится повсеместным, учеба является не запоминанием, а действием); в технологии веб-синдикации, помогающей человеку справиться с огромным и все нарастающим объемом информации. Все это кардинально изменяет формы и методы обучения, делает учебный процесс мотивированным, эффективным и плодотворным для обучающихся.

Традиционные инструменты и технологии налогового менеджмента [15], используемые для поиска оптимальных решений при управлении налоговой системой, построены на моделях налоговых объектов, основанных на выборочных методах, теории игр и применении офисных программных пакетов [16, с. 61–68]. Существуют прикладные решения по применению теории массового обслуживания и статистического моделирования в налоговой сфере [20]. В рамках этого инструментария целесообразна разработка следующих моделей:

- инновационная модель налогообложения в контексте развития информационных технологий, учитывающая влияние внешней среды, ориентиры государственных программ, новейшие технологические возможности; для ее построения используются статистические и экономико-математические методы;
- концептуальная модель управления финансами и налогообложением с целью использования ее для анализа и синтеза различных альтернатив развития; она должна включать средства для преодоления трудностей сочетания методов формального и неформального мышления, в частности имитационное моделирование.

С позиции мировых тенденций развития организационных и технологических решений наблюдается примерно следующая картина:

1. Нормативное правовое обеспечение. Лишь в 2012 г. принята государственная программа РФ «Информационное общество (2011–2020 годы)», а через год Стратегия развития отрасли информационных технологий в РФ на 2014–2020 гг. и на перспективу до 2025 г. Далее Федеральный закон «Об образовании в РФ» обозначил сетевую форму реализации образовательных программ, применение электронного обучения и дистанционных образовательных технологий. В целом, по вопросам правового регулирования наблюдается отставание от других развитых стран на несколько лет, в частности в контексте развития технологий, по данному ЮНЕСКО, за 2009 г. на 5–7 лет.

2. Кадровое обеспечение и образовательные ресурсы. В рамках системы непрерывного профессионального образования для развития базового образования есть необходимые правовые акты, определены источники финансирования, а для возобновляющегося (продолжающегося) образования их нет. Хотя взрослое население, занятое в экономике страны (60–70 млн чел.), нуждается в непрерывном обновлении знаний, оно ведется лишь за счет хозяйствующих субъектов. Недостаточно проводится научно-методическая и организационная работа в данном направлении⁹. Непрерывное профессиональное образование специалистов налогового профиля должно занять важное место в экономике, поэтому нужны исследовательские разработки, статистика, методические и учебные центры.

3. Информационное обеспечение. Государственная программа «Информационное общество (2011–2020 годы)» предусматривает широкое применение инновационных средств и технологий: создание национальной интернет-платформы

для облачных вычислений, развитие межведомственных информационных систем, электронных сервисов в различных областях. Имеется более 30 популярных сайтов и порталов по налоговой тематике. Достойное место занимают электронные услуги Федеральной налоговой службы России, ее территориальных и структурных подразделений. Однако потребление сетевых информационных ресурсов, в частности в налоговой сфере, носит разрозненный и бессистемный характер. Потенциальные возможности Big Data для получения качественно новой информации в управлении пока даже не входят в образовательные программы по налоговым дисциплинам. Разумеется, все эти ориентиры должны быть учтены в рамках информационного обеспечения налогового менеджмента.

4. Техническое обеспечение. В настоящее время необходимость в аналитической работе с Большиими данными может стимулировать появление новых аппаратных и программных средств, заметно изменить технологическую платформу системы управления. Например, в качестве базового принципа обработки этих данных уже используют SN-архитектуру (Shared Nothing Architecture), обеспечивающую массивно-параллельную обрабатываемое, масштабируемое без деградации на сотни и тысячи узлов обработки.

5. Технологическое обеспечение. На государственном уровне принципом, положенным в основу автоматизированной системы «Налог», является интеграция системно-технических решений путем их стандартизации и унификации. Вычислительные и информационные ресурсы прикладных подсистем концентрируются на федеральном уровне, а на нижестоящих уровнях размещаются рабочие станции и минимально необходимое серверное оборудование. Территориальные органы образуют свои узловые центры, каждый из которых состоит из ограниченного набора типовых технических комплексов. Обмен данными обеспечивается по телекоммуникационным каналам.

⁹ О развитии системы непрерывного профессионального образования в России и Свердловской области. — URL: <http://saviak.ru/president/obracheniya/profobrazovanie/61-o-razvitiu-sistemy-nepreryvnogo-professionalnogo-obrazovaniya-v-rossii-i-sverdlovskoj-obl>.

коммуникационным каналам связи. Однако на уровне хозяйствующих субъектов типовых проектных решений практически не существует, и требуются соответствующие шаги в организации исследований и разработок, выдача рекомендаций по применению эффективных программно-технических средств. В технологическом плане необходимые для налогоплательщиков программы и электронные услуги имеются в свободном доступе на сайте Федеральной налоговой службы России. Для хозяйствующих субъектов разработаны разнообразные онлайн-сервисы: калькулятор безопасности налоговых схем, практическая энциклопедия налогового планирования, справочник по налоговым юрисдикциям, оценка риска выездной налоговой проверки и др. Вместе с тем технологические характеристики Web 2.0 (AJAX, веб синдикация, теги), а также перспективные методы Big Data (предсказательная аналистика и статистика, обработка естественно-языка, краудсорсинг) не используются в налоговом менеджменте и не упоминаются в трудах ученых-налоговедов. Если рассматривать интегрированную проблему «кадры – информация – технологии» в разрезе ее структурированных направлений, то применительно к сфере налогообложения картина складывается не вполне благополучная.

6. Непрерывное профессиональное образование. Современная концепция образования заключается в переходе от простого усвоения знаний к компетентностно-ориентированному подходу: умению самостоятельно находить первичные данные, обозначать проблемы и искать пути их решения, обрабатывать и анализировать информацию для практических целей. Для этого в рамках непрерывного профобразования упор делается на активную позицию и самостоятельную деятельность, сетевое взаимодействие и формирование самими субъектами задач на основе достижений научно-технического прогресса. Здесь основная проблема — отставание в формировании тех-

нологической компетенции специалиста, предполагающая умение использовать в полной мере новейшие технологии Web 2 & Web 3, в частности для создания своей профессиональной образовательной траектории.

7. Облачные вычисления. Россия в 2012 г. была на 16 месте среди 24 стран в рейтинге государственного регулирования, влияющего на рост облачных вычислений. Ождалось значительное увеличение использования облачных сервисов, однако только с 2013 г. начато внедрение проекта Ростелекома по созданию национальной облачной платформы «07», охватывающего бизнес, медицину, образование¹⁰. Научных разработок на базе облачных технологий применительно к налогообложению почти не встречается, но проектных решений для малого бизнеса сегодня разработано достаточно много, например, облачные онлайн-бухгалтерии¹¹.

8. Big Data. Практические приложения отсутствуют, а в теории налогообложения данная проблема, как и другие информационно-технологические аспекты, не затрагивается. Это в первую очередь касается магистратуры, магистерских учебников и учебных пособий нового поколения. Полностью соглашаясь с тем, что литература должна базироваться на научных достижениях в теории и методологии налогообложения, носить авторский, возможно, монографический характер, добавим весьма важное положение. Учебная литература должна разрабатываться в интерактивной среде с помощью использования контента со всего мира, находящегося в свободном доступе, в рамках сетевой формы ее реализации, на основе технологий и социальных сервисов Web 2.0. Идея сетевого учебника в области финансов назревала и была озвучена в 2014 г. на научном семинаре [17, с. 157].

¹⁰ URL: <http://www.rostelecom.ru/>.

¹¹ Онлайн-бухгалтерии. — URL: <http://www.clouderp.ru/tools/accounting/>.

9. Мобильное обучение. Большинство обучающихся психологически и технически готовы применять мобильные приложения, но недостаточно используют этот потенциал в учебе и самостоятельной работе [18]. В одном из опросов лишь треть студентов признались, что применяют свой телефон для учебы, хотя уже имеются некоторые налоговые мобильные приложения, например в Бераторе¹². Безусловно, надо развивать и совершенствовать потенциал таких приложений, но для этого требуются исследования и методическая работа, организационные меры по внедрению современных форм и методов мобильного обучения [19].

10. Массовые открытые дистанционные (онлайн) курсы. В мае 2014 г. запущен проект «Универсариум», потенциально дающий возможность миллионам российских граждан получить качественное образование от лучших преподавателей и ведущих университетов. Цель – создание сетевой межуниверситетской площадки, обеспечивающей бесплатную энциклопедическую предпрофильную подготовку и целевое профильное обучение потребителей образовательной услуги. Число курсов пока ограничено, дисциплины налогового профиля пока отсутствуют¹³. На проекте «Coursera» появились дистанционные учебные курсы от российских вузов-партнеров¹⁴. В феврале 2015 г. начато изучение на русском языке курса «Введение в российское налоговое право», его автором является профессор Высшей школы экономики А. Н. Козырин и его ассистенты. Данный курс хорошо подготовлен и структурирован, состоит из шести тем (лекций). Каждая видеолекция разделена на несколько частей продолжительность 10–15 мин. Обучение предполагает еженедельную работу с лекциями, после которой слушатель самостоятельно

изучает предлагаемые ему учебные материалы и презентации лекций, а также и выполняет контрольные тесты. Завершается курс экзаменом, а с учетом итоговой оценки выдается или не выдается соответствующий сертификат.

11. Персональная учебная среда. В обучении налоговым и смежным дисциплинам используются различные сетевые ресурсы: средства поиска информации, информационно-правовые системы, службы налоговых новостей, электронные библиотеки, специализированные порталы и сайты, онлайн-сервисы налоговой службы и коммерческих организаций, а также облачные электронные бухгалтерии [15, с. 222–261]. Проблема состоит в том, что для создания полноценной персональной учебной среды необходим не разрозненный, а системный подход к организации и поддержке сетевых ресурсов в сфере налогообложения на базе проектов и сервисов Интернета второго поколения. Хотя сегодня можно наметить путь конструирования личной учебной среды обучающегося на основе ключевых и периферийных сервисов Google Apps, в которой будут обеспечиваться все ее необходимые функции¹⁵.

12. Smart-структуры. В сфере обучения, переподготовки и повышения квалификации кадров делаются первые шаги: Московский государственный университет экономики, статистики и информатики наметил траекторию к становлению Smart-университета, а Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет использует фрагменты технологий при изучении налоговых и связанных с ними дисциплин¹⁶. Сегодня очевидно, что возможности даже отдельных сервисов Web 2.0 дают обучающимся возможность приобретения профессиональных компетенций на основе системного видения, многоаспектности

¹² Бератор для iOS. — URL: <http://www.berator.ru/mobile/>.

¹³ Универсариум — открытая система электронного образования. — URL: <http://universarium.org/#/>.

¹⁴ Едумаркет. — URL: <http://edu.jobsmarket.ru/>.

¹⁵ Строим личную учебную среду учащегося в облаке. — URL: <https://edugalaxy.intel.ru/?automodule=blog&blogid=9&showentry=5274>.

¹⁶ Основы Smart-образования. — URL: <http://www.spbtei.ru/smartobr.html>

и непрерывного обновления налоговых дисциплин. При этом Smart-образование открывает новые возможности — делиться опытом и идеями в рамках сетевых сообществ, формировать персональную учебную среду преподавателя в зависимости от задач учебного курса и компетенций слушателей. В конечном итоге только Smart-технологии обеспечат гибкость, приспособляемость, современный уровень профессиональных знаний, чтобы успевать за происходящими изменениями и растущими требованиями в области управления налогообложением.

Подводя итог, следует отметить, что мировой информационно-технологический взрыв — это ключевая проблема, требующая системного подхода в условиях стремительно меняющихся требований XXI в. С системных позиций и в контексте развития технологий мерами для преодоления вызовов цифрового мира являются непрерывное профессиональное образование, облачные вычисления, концепция Big Data, мобильное обучение, массовые открытые дистанционные (онлайн) курсы, персональная учебная среда и Smart-структуры. В условиях становления Smart-общества особая значимость придается кадровому, информационному и технологическому обеспечению систем управления. Реализация системы непрерывного прообразования и возможностей Web 2.0 позволяет мировому сообществу в прикладных областях экономики своевременно принимать адекватные и эффективные решения, пересмотреть философию обучения и повышения квалификации кадров, в том числе и специалистов в налоговой сфере.

В России в рамках становления информационного общества проводится недостаточно теоретических системных исследований в сфере налогообложения. Результаты данного исследования налогового менеджмента как сложной системы (открытой, динамичной, нереф-

лексной) указывают на перспективы его расширения и углубления. Это касается не только дальнейших исследований содержательной части системы в рамках ее структуризации, но и разработки инструментальных концепций и средств на основе технологий Web 2 & Web 3.

Крайне необходима консолидация усилий научно-практического сообщества в налоговой сфере для обсуждения системных проблем налогообложения, реформирования непрерывного профессионального образования, исследований налогового менеджмента в контексте развития технологий, пересмотра организации учебной деятельности и учебной литературы с учетом перспектив и возможностей новейших социальных сервисов. В частности, в рамках проектов «Coursera» и/или «Универсариум» целесообразно объединение усилий ведущих российских ученых-налоговедов и специалистов для разработки учебных курсов. В первую очередь к ним относятся такие дисциплины, как «Налоги и налогообложение», «Ситуационный практикум по налогообложению», «Экономико-математические методы и модели в налоговой сфере», «Налоговый менеджмент». Разумеется, что проблемы управления налогообложением и его инструментальные концепции подлежит дальнейшему обсуждению, соответствующему восприятию их научно-практическим сообществом, но философия цифрового пространства достаточно ясна — в контексте мировых тенденций необходимы полномасштабные исследования путем сетевого объединения усилий заинтересованных ученых-налоговедов и специалистов-практиков, преподавателей и обучающихся. Воплощение данной идеи позволит перейти к новой модели пожизненного продолжающегося образования путем формирования персональных образовательных сфер специалистов финансово-налогового профиля.

**Список использованных
источников**

1. Тихомиров В. П. Мир на пути к Smart Education: новые возможности для развития [Электронный ресурс] / В. П. Тихомиров. URL: <https://www.slideshare.net/PROelearning/smart-education-7535648> (дата обращения: 01.05.2015).
2. Евстигнеев Е. Н. Экономические и иные аспекты налогового менеджмента как сложной системы // Экономика налоговых реформ: монография / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Иванова, Л. Л. Тараптул. Киев: Алерта, 2013. С. 56–65.
3. Traxler J. Current State of Mobile Learning / J. Traxler // Mobile Learning: Transforming the Delivery of Education and Training. Edmonton, 2009.
4. Бугайчук К. Л. Массовые открытые дистанционные курсы: понятие, типология, перспективы / К. Л. Бугайчук // Высшее образование в России. 2013. № 3. С. 148–155.
5. Стародубцев В. А. Создание персональной образовательной среды преподавателя вуза: учеб. пособие / В. А. Стародубцев. Томск: Изд-во Томского политехнического университета, 2012. 124 с.
6. Тихомирова Н. В. Глобальная стратегия развития Smart-общества. МЭСИ на пути к Smart-университету [Электронный ресурс] / Н. В. Тихомирова. URL: <http://smartmesi.blogspot.com/2012/03/smart-smart.html#more> (дата обращения: 01.05.2015).
7. Титова С. В. Технологии Веб 2.0 в преподавании иностранных языков / С. В. Титова, А. В. Филатова. М.: ИКАР, 2014. — 100 с.
8. O'Reilly T. What Is Web 2.0? Design patterns and business models for the next generation of software [Electronic resource] / T. O'Reilly. URL: <http://www.oreilly-net.com/pub/a/oreilly/tim/news/2005/09/30/what-is-web-20/.html> (date of access: 01.05. 2015).
9. Lee S. Effective E-Learning through Collaboration [Electronic resource] / S. Lee, M. Berry // Coming of Age: Introduction to the new world wide web. URL: <http://www.terry-freedman.org.uk/db/web2/> (date of access: 01.05. 2015).
10. Anderson P. What is Web 2.0? Ideas, technologies and implications for education [Electronic resource] / P. Anderson/ URL: <http://www.jisc.ac.uk/media/documents/techwatch/tsw0701b.pdf>.
11. Brown J. Minds on Fire: Open Education, the Long Tail, and Learning 2.0 [Electronic resource] / J. Brown, R. Adler. URL: <http://www.educause.edu/ir/library/pdf/ERM0811.pdf> (date of access: 01.05. 2015).
12. Патаракин Е. Д. Социальные сервисы Веб 2.0 в помощь учителю / Е. Д. Патаракин. М.: Интuit.ру, 2007. 64 с.
13. Вылкова Е. С. Налоговое планирование: учебник / Е. С. Вылкова. М.: Юрайт, 2011. 639 с.
14. Евстигнеев Е. Н. Информационные, технологические и кадровые аспекты налогового менеджмента Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 6. С. 95–100.
15. Евстигнеев Е. Н. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России: монография / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. М.: Инфра-М, 2012. С. 222–261.
16. Введение в экономико-математические модели налогообложения: учеб. пособие / под ред. Д. Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 2000. 256 с.
17. Гончаренко Л. И. Научный семинар по проблемам формирования

- и развития понятийного аппарата публичных финансов / Л. И. Гончаренко, М. Р. Пинская // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 2. С. 156–158.
18. Голицына И. Н. Мобильное обучение как новая технология в образовании / И. Н. Голицына, Н. Л. Половникова // Образовательные технологии и общество. 2011. № 1. С. 241–252.
19. Макарчук Т. А. Мобильное обучение на базе облачных сервисов [Электронный ресурс] / Т. А. Макарчук, В. Ф. Минаков, А. В. Артемьев // Современные про-
- блемы науки и образования. 2013. № 2. URL: www.science-education.ru/108-9066 (дата обращения: 01.05.2015).
20. Евстигнеев Е. Н. Методика расчета численности и загрузки работников инспекции по приему налоговых деклараций [Электронный ресурс] / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова // Известия Иркутской государственной экономической академии (Байкальский государственный университет экономики и права). 2012. № 6. URL: <http://eizvestia.isea.ru/reader/article.aspx?id=16459> (дата обращения: 01.05.2015).

Yevstigneyev E.N., PhD in Economics, Professor,
Saint-Petersburg State University of Trade and Economics,
Saint-Petersburg, Russia

Viktorova N.G., PhD in Economics, Associate Professor,
Saint-Petersburg State University of Trade and Economics,
Saint-Petersburg, Russia

PROBLEMS OF PERSONNEL, INFORMATION AND TECHNOLOGICAL SUPPORT OF TAX MANAGEMENT: SYSTEM APPROACH

Abstract. The article considers one of the vital issues due to the development of global technologies in the field of tax management, because in each subject area it is necessary to develop and implement effective strategies that can adequately meet the challenges of the modern world. To solve this semistructured problem the tax management is presented and studied as a system integrating developments in various fields of scientific knowledge and application solutions. It identifies and characterizes the content-related and supporting parts of the taxation management as a complex system. On the basis of qualitative analysis it carries out the structuring of the problems “personnel - information - technology”, specified its key directions: continuing professional education, cloud computing, Big Data, mobile learning, mass open and distance (online) courses, personal learning environments, Smart-structures. It considers possibilities and prospects of the Web 2.0 technology that allows to obtain fundamentally new effects - research, social, economic, managerial and educational ones. The subsequent comparison of the Russian realias with international experience and trends in the context of the technologies development in Russia has allowed to conclude that there is a lag in training and retraining of the current personnel. Under each direction proposals are articulated aimed at overcoming the gap and to achieving international standards of training creative personnel, reviewing organization of educational activities in regard of prospects and opportunities of social services of the second generation Internet. A conclusion is made about the necessity of full-scale studies of the tax management system by bringing together the efforts of scientists and empirics on the basis of the modern technologies and organizational decisions. The following direction of further work have

been worked out: investigation of the tax management as an open, dynamic and non-reflex system on the platform of Web 2& Web 3; theoretical and methodological study of problems of continuous professional education and personnel maintenance; preparation of textbooks through implementation of the network form of educational programs.

Key words. Taxation; tax management; complex system; personnel; Information; technologies; continuous professional education; cloud computing; Big Data; mobile learning; mass open and online courses personal learning environment; Smart-structures; Web 2.0.

Information about the author

Yevgeny N. Yevstigneyev — PhD in Economics, Professor, Chair of Audit and Taxation, Saint-Petersburg State University of Trade and Economics, Saint-Petersburg, Russia (50 Novorossiyskaya St., 194021, Saint-Petersburg; e-mail: ennn@mail.ru).

Natalya G. Viktorova — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Audit and Taxation, Saint-Petersburg State University of Trade and Economics, Saint-Petersburg, Russia (50 Novorossiyskaya St., 194021, Saint-Petersburg; e-mail: viknata@mail.ru).

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.004](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.004)

УДК 336.0/5

С. В. Барулин, д-р экон. наук, профессор,
Е. В. Барулина, канд. экон. наук, доцент¹,
г. Саратов, Россия

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ПОТОКАМИ КОМПАНИИ В ФОРМЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЛИНГА

Аннотация. В статье рассматривается налоговый контроллинг компании как составной элемент стратегического управления финансами и финансового контроллинга. Описываются его состав, структура, цель в соответствие с организационно-методологическими основами построения общей системы финансового контроллинга. Система налогово-го контроллинга компании представлена как многофункциональная, интеграционно-координирующая модель управления налоговыми потоками. Предлагаемая система включает концепцию, методологическую и методическую базу налогового управления, а также два функциональных блока и их элементы: блок налогового менеджмента (налоговое планирование и бюджетирование, координация, мотивация и контроль исполнения налоговых планов и бюджетов); блок информационно-сервисного обеспечения процесса управления (налоговый управленческий учет, анализ и отчетность). Организация и внедрение предлагаемой системы налогового контроллинга, ее блоков и элементов рассматривается в качестве одной из задач финансового и налогового менеджера компании или независимого налогового консультанта. Предлагаемая система должна стать одним из этапов формирования в России систем налогового контроллинга и налогового консультирования с расширенными правами и обязанностями налоговых контроллеров и консультантов.

Ключевые слова. Налоговые потоки; налоговый контроллинг; информационно-сервисное обеспечение; налоговый менеджмент; управленческий налоговый учёт.

Актуальность темы исследования. Налоги, налогообложение и налоговые отношения составляют особую, относительно самостоятельную область финансов и управления финансовыми отношениями. В равной мере это касается как публичных, так и корпоративных финансов. Общие представления дает анализ показателя доли налогов в ВВП (уровень налогового бремени в экономике), которая в странах организации экономического сотрудничества и развития колеблется примерно от 18 % (Мексика, Чили) до 46–48 % (Швеция, Дания)². Налоговый фактор становится

ся в современной экономике, особенно в странах с высоким налоговым бременем, одним из наиболее значимых для компаний факторов внешней среды. Отсюда — необходимость грамотного управления налоговыми потоками компаний путем принятия эффективных решений, позволяющих получить положительный финансовый результат, на основе формирования и максимального использования всех потенциальных возможностей системы корпоративного

Барулина Елена Васильевна — кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, кредита и налогообложения Поволжского института управления им. П.А. Столыпина Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, г. Саратов, Россия (410003, Саратов, ул. Соборная, д. 23\25) Саратов, 410031, ул. Малая Горная, д.40/54, кв.173; e-mail barulinsv@mail.ru.

¹ **Барулин Сергей Владимирович** — доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения Саратовского социальнно-экономического института Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова, г Саратов, Россия (410003, Саратов, ул. Радищева, д.89). Саратов, 410031, ул. Малая Горная, д.40/54, кв.173; e-mail barulinsv@mail.ru.

² Revenue Statistics 2009 / OECD. — URL: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2010_rev-stats-2010-en-fr.

налогового контроллинга, включая налоговый менеджмент и его информационно-сервисное обеспечение.

В отличие от финансового контроллинга методология налогового контроллинга (НКЛ) не получила еще должного развития даже за рубежом, не говоря уже о России. В специальной литературе термин «налоговый контроллинг» встречается крайне редко. В имеющихся источниках это понятие чаще всего неправомерно смешивается с налоговым планированием или оптимизацией финансовых ресурсов, т. е. с отдельными элементами налогового и финансового менеджмента, что сужает сферу его распространения [5]. Поэтому важно разработать методологические основы построения в компании полноценной системы НКЛ как интегрированной функциональной конструкции (формы) управления налоговыми потоками компании.

Модель построения системы НКЛ компании. НКЛ компании следует рассматривать как многофункциональную систему, включающую следующие составляющие:

1) концепцию, систему координации, методологическую, методическую и инструментальную базу обеспечения реализации всех функций стратегического и оперативного управления налоговыми потоками;

2) систему (блок, подсистему) информационно-сервисного обеспечения процесса управления налогами;

3) систему (блок, подсистему) налогового менеджмента.

НКЛ — составная, обособленная часть финансового контроллинга, функционально-интегрированная форма управления налоговыми потоками. Необходимость трансформации системы управления налогами в НКЛ обусловлена тем, что эффективное управление в современной экономике требует создания не только единой информационной, но и координирующей системы в рамках

общей структуры управления налоговыми потоками компании. Принятие эффективных налоговых решений требует создания специальной или трансформации имеющейся в компании системы управления. Построение данной системы даст возможность интегрировать, координировать и реализовывать как функции информационно-сервисного обеспечения процесса налогового управления (управленческого налогового учета, отчетности и анализа), так и функций налогового менеджмента (налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, исполнения и координации налоговых планов, прогнозов и бюджетов, мотивации и стимулирования, внутреннего налогового контроля и мониторинга). Такой концепцией корпоративного управления налогами, обеспеченной методологически, методически и инструментально и является система НКЛ компании (рис.).

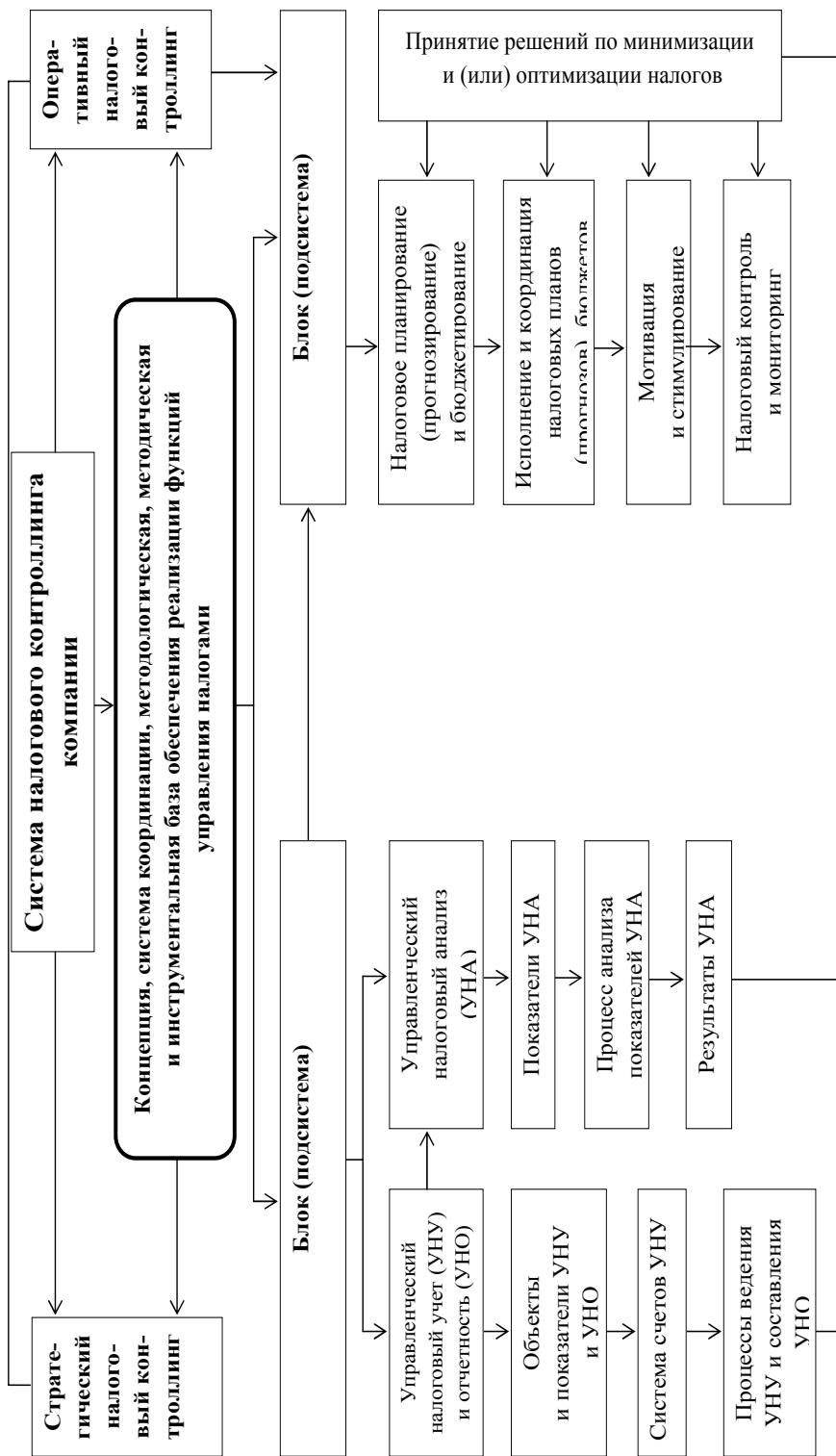
Основная цель НКЛ состоит в разработке концепции управления налоговыми потоками компании, в создании адекватной системы информационно-сервисного обеспечения принимаемых налоговых решений, а также в методологическом, методическом и инструментальном обеспечении процесса управления налоговыми потоками компании.

В инновационной экономике основная цель НКЛ должна быть непосредственно связана со стратегической целью управления финансами компанией — приращение подлинной стоимости ее капитала на основе создания и поддержания в долгосрочной перспективе потоков положительных экономических прибылей.

Предлагаемая система НКЛ соответствует этой цели, которая реализуется в функциях и задачах стратегического и оперативного НКЛ.

Выделяются следующие функции НКЛ:

- информационно-сервисная;



Модель построения системы НКЛ компании

- координационно-интегрирующая;
- модераторская функция (ориентация на достижение целей компании);
- функция активного содействия принятию эффективных налоговых решений.

Функции НКЛ, как часть целого, не должны существенно отличаться от функций финансового контроллинга [3].

Задачи НКЛ ориентированы на формирование, сортировку и упорядочение составных элементов системы управления налогами как единого целого, на проверку их пригодности, результивности и эффективности в процессе налоговой минимизации и (или) оптимизации, на доработку и сведение этих элементов в функциональную систему, позволяющую скординировать и интегрировать все без исключения известные функции налогового управления.

Основными задачами НКЛ являются:

- разработка концепции и механизма координации реализации целей и функций управления налогами, ее методологической, методической и инструментальной базы;
- определение заданий для каждого обособленного структурного подразделения компании с учетом их целей и особенностей отношения к управлению налогами;
- установление норм, нормативов и стандартов в части исполнения налоговых заданий, бюджетов и планов, ведения управленческого налогового учета и отчетности;
- организация и совершенствование функциональных элементов налогового менеджмента и его информационно-сервисного обеспечения;
- оценка эффективности применяемых в компании функциональных блоков налогового менеджмента и информационно-сервисного обеспечения, а также определение направлений

- корректирующих действий по достижению целей управления налогами и финансами компании в процессе налоговой минимизации и (или) оптимизации;
- оценка налоговых последствий по определенным компанией стратегиям и направлениям инвестиционного (инновационного) развития;
- прочие организационные, координирующие, сервисные задачи, обеспечивающие процесс управления налогами компании.

Основным инструментарием НКЛ компаний являются:

- объекты и показатели, счета и документы, методы управленческого налогового учета и отчетности;
- методы и методики, показатели и приемы управленческого налогового анализа;
- показатели, методы налогового планирования (прогнозирования) и бюджетирования, виды налоговых планов и бюджетов, методики расчета их показателей;
- способы, приемы и инструменты налоговой минимизации и (или) оптимизации;
- типы, способы и инструменты координации и мотивации (стимулирования) исполнения налоговых планов (прогнозов), бюджетов и заданий;
- показатели, методы расчета и оценки эффективности системы налогового контроллинга, ее функциональных блоков (информационно-сервисного и менеджерского) и их элементов;
- виды, методы и инструменты внутреннего налогового контроля и мониторинга.

НКЛ направлен не на выявление недостатков и просчетов, допущенных в прошлом, а преимущественно ориентирован на настоящее и будущее.

Таким образом, в современной инновационной экономике под НКЛ следует понимать многофункциональную систему управления налоговыми потоками компании, интегрирующую в единый управленческий комплекс следующие компоненты: концепцию, методологическую и инструментальную базу реализации функций управления налогами; виды налогового контроллинга; информационно-сервисное обеспечение; налоговый менеджмент.

Налоговый менеджмент как подсистема НКЛ

В составе системы НКЛ наибольшей самостоятельностью обладает блок (подсистема) налогового менеджмента. В то же время, принимаемые менеджментом решения должны опираться на адекватную информационную базу. Однако до сих пор содержание, организационные основы, методология взаимосвязи налогового менеджмента и его информационно-сервисное обеспечение исследованы недостаточно.

Налоговый менеджмент и информационно-сервисное обеспечение процесса управления налоговыми потоками компании составляют основные функциональные блоки общей системы НКЛ. Содержание названных управленческих понятий и систем, методология их построения и взаимосвязи в рамках процесса принятия эффективных налоговых решений — научно-практические вопросы, требующие новых подходов и научного обоснования в рамках современной системы корпоративного управления налогами в инновационной экономике.

Термин «налоговый менеджмент» редко употребляется в специальной литературе. Среди российских ученых, активно исследующих и использующих в своих трудах это понятие, можно назвать Е. А. Ермакову, И. А. Майбурова, Д. Ю. Мельнику, А. Г. Поршнева, Г. И. Хотинскую. Традиционно считается, что

корпоративное управление налоговыми платежами не может и не должно принимать форму классического финансового менеджмента, так как оно ограничено узкими рамками налогового законодательства. Специалисты обычно либо вообще не выделяют налоговый менеджмент из общей системы финансового менеджмента, либо ограничивают его текущим планированием налоговых платежей и налоговым бюджетированием, по крайней мере в той части, которая открыта для внешних пользователей, регуляторов и государственных органов, осуществляющих налоговый контроль, либо пытаются провести полную аналогию налогового менеджмента с методами уклонения от уплаты налогов.

Безусловность исполнения налоговых обязательств ограничивает нормами налогового законодательства свободу выбора в принятии компанией налоговых решений с учетом своих интересов, требует абсолютной закрытости решений, которые в той или иной мере входят в противоречие с налоговым законодательством, ограничивают или напрямую связаны с налоговыми правонарушениями. Поэтому, если в рамках какой-либо компании действительно функционирует полноценная система налогового менеджмента, данный факт не афишируется. Этот вид финансового менеджмента сопряжен с высокими финансовыми, налоговыми и иными рисками и является закрытым даже для многих внутренних пользователей соответствующей информацией компании.

Таким образом, есть необходимость обоснования и публичного освещения организационно-методологических основ построения системы корпоративного налогового менеджмента как элемента не только оперативного, но и стратегического управления финансовыми потоками компаний.

Налоги, выступая основным инструментом государственной фискальной и регулирующей политики, не могут не влиять на стратегию управления компа-

нией и ее стратегические решения, которые всегда принимаются с учетом налогового фактора. Чем выше налоговая нагрузка, тем больше может быть эффект от управления компанией налоговыми платежами путем минимизации и (или) оптимизации налоговых потоков.

Налоговый менеджмент основан в первую очередь на праве налогоплательщиков уменьшать свои налоговые обязательства всеми возможными способами, не противоречащими нормам налогового законодательства. Это постулат, но последняя его часть сужает реальные границы налогового менеджмента и не является бесспорной.

Другое методологическое заблуждение — устоявшееся мнение о том, что объектом управления налогами на уровне организаций-налогоплательщиков являются только односторонние, исходящие потоки денежных средств в виде налоговых платежей, т. е. расходы по уплате в бюджетную систему налогов и сборов или налоговые расходы. К тому же налоговые платежи — это хотя и основная, но все же только часть общих налоговых расходов компании, в состав которых должны включаться также расходы на обязательное корпоративное налоговое администрирование, на добровольную (с учетом целесообразности) организацию системы налогового менеджмента и его информационно-сервисное обеспечение. Их можно объединить в общую группу управлеченческих налоговых расходов. На самом деле налоговый менеджмент предполагает управление также и входящими потоками денежных средств в виде экономии на налогах. Таким образом, налоговый менеджмент призван управлять полноценным составом денежных (налоговых) потоков в условиях неопределенности и повышенных налоговых рисков.

Как форма управления налоговыми потоками, налоговый менеджмент имеет прямое отношение к финансовой стратегии компании. Налоговые расходы,

доходы и риски напрямую влияют на финансовые результаты компании, на которые ориентируются совет директоров и менеджмент, поэтому стратегические финансовые решения не могут приниматься без учета налоговых решений стратегического характера и ожидаемых результатов стратегического налогового менеджмента.

В специальной литературе крайне редко встречается само понятие налогового менеджмента, не говоря уже об его определении как самостоятельного управлеченческого явления. В этой связи уместно привести одну из его трактовок: «Корпоративный налоговый менеджмент — это система управления налоговыми потоками коммерческой организации путем использования научно обоснованных рыночных форм, методов и принятия управлеченческих решений в области налоговых доходов и расходов на микроуровне» [2, с. 200].

Данное определение не в полной мере отражает специфику явления, поэтому предлагается следующее определение налогового менеджмента: это система управления налоговыми потоками компаний, принятия и реализации эффективных решений в процессе планирования (прогнозирования), бюджетирования, исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов, координации и контроля налоговых расходов и доходов компаний с целью получения налоговой прибыли путем минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков с учетом налоговых рисков.

В составе налогового менеджмента можно выделить стратегическую и оперативную (текущую) составляющие. Стратегический налоговый менеджмент непосредственно связан с долгосрочным налоговым планированием и прогнозированием, разработкой системы целевых стратегических налоговых показателей, контролем и корректировкой их ожидаемых (прогнозируемых) параметров. Принятые стратегические налоговые решения реализуются в процессе

оперативного налогового менеджмента через текущее (оперативное) налоговое планирование и бюджетирование, координацию, мотивацию (стимулирование) и текущий контроль исполнения планов, бюджетов и прогнозов.

Относительная обособленность налогового менеджмента обусловлена наличием цели, самостоятельных задач, объектов, субъектов, а также инструментария управления.

Цель налогового менеджмента компании должна не только соответствовать цели финансового менеджмента — приращение подлинной стоимости компании [3; 7; 17; 20], но и конкретизировать ее на уровне управления налоговыми потоками. В этой связи целью налогового менеджмента является приращение подлинной стоимости компании путем создания положительных потоков налоговых прибылей в процессе минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков компании.

Для достижения цели налогового менеджмента компании должны решаться следующие основные задачи:

- разработка и согласование с советом директоров и высшим финансовым менеджментом компании налоговой стратегии и тактики, их корректировка и контроль реализации;
- разработка системы целевых налоговых показателей и мониторинг достижения их ожидаемых параметров;
- выбор и совершенствование инструментария функционального управления налогами, минимизации налоговых платежей и оптимизации налоговых потоков;
- определение видов, форм, состава и структуры налоговых планов (прогнозов) и бюджетов, их разработка, контроль исполнения и корректировка;
- разработка и согласование системы мотивации и стимулирования

работников, занимающихся налоговым менеджментом и его информационно-сервисным обеспечением, разработка системы оценки результативности и эффективности налогового менеджмента в целом и его структурных составляющих;

- определение состава и группировка налоговых расходов и доходов компаний, организация и осуществление процесса управления потоками налоговых расходов в целом и в разрезе их групп;
- организация и осуществление процесса управления налоговой прибылью (экономической налоговой прибылью) и налоговыми рисками компаний;
- оценка и мониторинг уровня налоговой нагрузки;
- организация и осуществление внутреннего налогового контроля и мониторинга объектов и целевых показателей налогового менеджмента;
- прочие задачи.

Функциональными элементами налогового менеджмента являются:

- налоговое планирование (прогнозирование) и бюджетирование;
- координация, мотивация (стимулирование) исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов;
- корпоративный (внутренний) налоговый контроль и мониторинг, в том числе исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов.

Корпоративный налоговый менеджмент – это совокупность организационных форм, методов и инструментов налогового планирования и бюджетирования, координации и стимулирования исполнения налоговых планов и бюджетов, корпоративного налогового контроля и мониторинга, ориентированная на реализацию налоговой стратегии в процессе минимизации

налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков.

Управлением налоговыми платежами на большинстве российских предприятий занимаются обычно действующие организационные структуры финансового профиля, включая учетный блок. Однако более рациональным было бы создание в составе действующих финансовых служб (управлений) компаний специальных отделов, а в крупных компаниях — специальных, обособленных служб (управлений) налогового менеджмента, работниками которых были бы целенаправленно обученные специалисты по управлению налоговыми потоками — налоговые менеджеры.

Обязанностями таких специализированных служб (управлений, отделов) налогового менеджмента должны быть:

- участие в разработке регламентирующих документов, устава и положений компании, имеющих отношение к управлению налогами;
- разработка методологической, методической и инструментальной базы минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков компании;
- создание и обновление информационной базы по налоговому законодательству;
- определение, группировка, конкретизация объектов налогового менеджмента и доведение их до служб налогового информационно-сервисного обеспечения, осуществление постоянного взаимодействия с этими службами;
- участие в обосновании целесообразности заключаемых договоров и контрактов с позиций налогообложения;
- участие в разработке концепции, стратегии и тактики корпоративной налоговой политики;
- организация и осуществление процесса налоговой минимизации и (или) оптимизации;
- осуществление корпоративного налогового планирования, прогнозирования и бюджетирования, разработка налоговых планов (прогнозов) и бюджета;
- разработка корпоративных систем координации, мотивации и стимулирования исполнения налоговых планов, прогнозов и бюджетов;
- осуществление внутреннего (корпоративного) налогового контроля и анализа;
- обеспечение выполнения требований внешнего (государственного) налогового контроля (своевременное представление налоговых деклараций и необходимой документации налоговым органам);
- осуществление налогового производства — своевременная постановка на учет в соответствующих органах и регистрация, разработка налогового календаря, взаимодействие с местными налоговыми и финансовыми органами по налоговым льготам и другим налоговым вопросам;
- выполнение организационно-методической работы в компании в области налогообложения;
- другие вопросы налогообложения и управления налоговыми потоками.

Налоговое планирование (прогнозирование), бюджетирование, координация, мотивация и контроль исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджетов следует рассматривать как единый процесс минимизации налоговых платежей и (или) оптимизации налоговых потоков, нацеленный на получение налоговых доходов, налоговой прибыли и (или) экономической налоговой прибыли с учетом налоговых рисков. В налоговых планах (прогнозах) и бюджете закладываются плановые (прогнозные) значения стратегических и оперативных

целевых налоговых показателей и бюджетных заданий. В ходе их реализации осуществляется координация, стимулирование и контроль исполнения налоговых планов (прогнозов) и бюджета компании в целом, ее обособленных структурных подразделений и центров финансовой (налоговой) ответственности (центров стоимости, налоговой прибыли, налоговых расходов и налоговых доходов). Модель управления налоговыми потоками через центры финансовой (налоговой) ответственности в целом аналогична модели центра стоимости компании в финансовом менеджменте [3, с. 68].

Корпоративные системы координации, налогового контроля и мониторинга представляют собой систематическую деятельность по наблюдению за налоговыми потоками, проверке правильности начисления и уплаты налогов в соответствии с принятыми стратегическими и оперативными налоговыми решениями и результатами управлеченческого налогового учета и отчетности; по анализу потоков налоговых доходов и расходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли); по выявлению и устранению ошибок до проведения проверок со стороны государственных налоговых органов, предотвращению и разрешению налоговых конфликтов.

Организация налогового менеджмента создает возможность решения компаниями ряда проблем, которые не всегда удается решить в рамках других типов управления и традиционного финансово-менеджмента:

- настроить и скоординировать цели налогового управления со стратегическими целями управления компанией и ее финансами;
- обеспечить прямую зависимость принимаемых налоговых решений по достижению целей налогового управления от степени налоговых рисков;

- получить дополнительный инструментарий для достижения стратегической цели компании;
- более полно учесть изменения внешней среды;
- стимулировать участников налогового менеджмента с учетом результатов стратегических целей компании, создать предпосылки для повышения классности и квалификации налоговых специалистов [16;19].

Объектами налогового менеджмента являются налоговые потоки и налоговые риски компании. В свою очередь, налоговые потоки, рассматриваемые в качестве объекта налогового менеджмента, включают в себя два взаимосвязанных, но разнонаправленных типа потоков: исходящие (выходные) потоки налоговых расходов и входящие (входные) потоки налоговых доходов в виде экономии на налогах и налоговой прибыли. Таким образом, в качестве объектов налогового менеджмента компании выделяются следующие группы:

- налоговые расходы (расходы по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей и управлеченческие налоговые расходы);
- налоговые доходы (экономия по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей);
- налоговая прибыль и экономическая налоговая прибыль (налоговый и экономический налоговый результат);
- налоговые риски (потери в результате изменения налогового законодательства, совершения налоговых правонарушений).

Информационно-сервисное обеспечение как подсистема налогового контроллинга.

Информационно-сервисное обеспечение процесса управления налоговыми потоками представляет собой

второй блок системы НКЛ и одновременно относительно обособленную часть (разновидность) общей системы финансового информационно-сервисного обеспечения, связанную с последней единообразными подходами к их содержанию, структуре и построению элементов, общими стратегическими целями и задачами, направленными на приращение подлинной стоимости компании на основе создания положительных потоков налоговых прибылей и экономических налоговых прибылей.

Структурно блок налогового и информационно-сервисного обеспечения включает в себя следующие функциональные элементы управления: управленческий налоговый учет (УНУ), управленческую налоговую отчетность (УНО) и управленческий налоговый анализ (УНА). Названные функциональные элементы блока налогового информационно-сервисного обеспечения требуют повышенного внимания, т. к. предлагаются для практики налогового управления впервые и являются фактически неизученными и неисследованными в плане содержания и формирования как функциональных элементов и прикладных систем, особенно это касается УНУ и УНО.

По аналогии с управленческим финансовым учетом в широком его понимании [3, с. 149–150] УНУ занимает центральное место в системе налогового информационно-сервисного обеспечения, поскольку интегрирует в себе все ее функциональные элементы. Таким образом, в широкой интерпретации УНУ ассоциируется с общей системой информационно-сервисного обеспечения процесса управления налоговыми потоками компании.

УНУ представляет собой процесс накопления, измерения, идентификации, интерпретации, анализа и предоставления информации об операциях, имеющих отношение к налогообложению, о

движении денежных средств в налоговой форме, формировании налоговых расходов и доходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), налоговых рисках и другой информации, связанной с управлением налоговыми потоками компании и предназначенней для совета директоров и налоговых менеджеров, необходимой для принятия стратегических и оперативных управленческих налоговых решений.

Необходимость УНУ обусловлена тем, что информация, накапливаемая в рамках традиционных налогового и бухгалтерского финансового учетов и отчетности, не может быть напрямую и в полном объеме использована советом директоров и налоговым менеджментом. Для целей минимизации или оптимизации налогов и налогового бюджетирования нужна качественно новая, конфиденциальная управленческая информация о налоговых расходах, доходах, рисках, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), которая бы накапливалась, обрабатывалась и анализировалась в рамках специально организованного УНУ, анализа и отчетности и предоставлялась в готовом виде менеджменту компании. При этом в ее определенной части (в отношении информации о расходах по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей) данные внешнего (обязательного) налогового и бухгалтерского учетов должны коррелироваться с результатами УНУ, показателями УНО и соответствовать друг другу. Управленческая налоговая информация предназначена исключительно для внутренних пользователей в лице совета директоров, финансовых и налоговых менеджеров высшего уровня управления компанией, а результаты традиционного (обязательного) налогового учета — для внешних пользователей в лице налоговых и других контролирующих органов. Поэтому внешние (обязательные)

налоговый учет, отчетность, результаты расчетов фактических сумм налогов, сборов и других платежей должны опираться на результаты управленческих налоговых расчетов, учета и отчетности, т. е. по отношению друг к другу первичными являются результаты УНУ (отчетности) и расчетов. Эта особенность УНУ обоснована спецификой управления налоговыми потоками компании и законодательно-правовой формой налоговых (фискальных) платежей.

УНУ и отчетность как элементы блока информационно-сервисного обеспечения системы НКЛ и разновидность управленческого финансового учета и отчетности должны иметь свои цели, задачи, объекты, методы и инструменты.

По уровню управления компанией в системе налогового информационно-сервисного обеспечения следует выделять стратегический и оперативный УНУ. Необходимость такого разделения обусловлена не только временным фактором, особенностями оперативного и стратегического управления компанией, но и различиями в составе и качестве требуемой менеджментом и советом директоров налоговой и финансовой информации. Для стратегического управления в большей степени требуется расчетно-аналитическая прогнозная информация, а оперативное управление опирается на фактические, отчетные данные.

Стратегический УНУ призван обеспечивать достоверной и экономически обоснованной информацией стратегию управления стоимостью компании и осуществлять помочь менеджменту в принятии стратегических решений по определению допустимого уровня налоговых рисков, способствовать приращению подлинной стоимости капитала на основе роста налоговой прибыли и создания положительных потоков экономической налоговой прибыли в период горизонта прогнозирования.

Оперативный УНУ — это процесс формирования и предоставления достоверной и полной информации, используемой менеджментом для реализации принятой стратегии компании в ходе текущего управления и принятия оперативных решений, обеспечивающих минимизацию налоговых (фискальных) платежей и (или) оптимизацию налоговых потоков компании с учетом допустимого уровня налоговых рисков.

Целями УНУ, как исключительно внутреннего, закрытого для третьих лиц вида учета, является информационно-сервисное обеспечение совета директоров, менеджеров и служб налогового менеджмента для стратегического и оперативного управления налоговыми потоками и налоговыми рисками компании в целом, а также в разрезе налоговых расходов и доходов, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли). Службы УНУ должны документировать процессы, осуществлять расчет налоговых (фискальных) платежей по результатам их минимизации и (или) оптимизации, вести специальные счета такого учета, составлять управленческую финансовую отчетность, содействовать стратегическому прогнозированию, принимать участие в оперативном планировании, бюджетировании, контроле и мониторинге, осуществлять первичный анализ и оценку различных аспектов налоговой деятельности, выбирать для целей управления методы расчета налоговых расходов, доходов, прибыли и других налоговых показателей, высказывать и оформлять свои профессиональные суждения. В этом и заключается помощь менеджменту компании в принятии эффективных стратегических и оперативных плановых и последующих управленческих решений как одной из одной функций УНУ и НКЛ в целом.

Цели УНУ конкретизируются в его задачах, основными из которых являются:

- идентификация, измерение, оценка, анализ, подготовка,

- интерпретация и предоставление управленческой налоговой информации;
- разработка системы управленческих счетов по объектам учета и отражение на них информации о налоговых расходах, доходах, налоговой прибыли (экономической налоговой прибыли), налоговых рисках и другой связанной с ними информации;
- организация стратегического и оперативного УНУ;
- отражение налоговой информации путем ее документирования в целях налогового планирования, анализа и контроля;
- разработка учетной политики для целей управления налоговыми потоками, разработка форм и составление УНО;
- выбор, определение и документирование системы (методов) расчета и учета совокупных налоговых расходов и доходов в целом и в разрезе их классификационных групп по видам, центрам и статьям, в том числе явных и неявных управленческих налоговых расходов, до и после оптимизации (минимизации), распределение налоговых расходов на условно-постоянные и условно-переменные, первичный анализ и контроль налоговых расходов для целей налогового планирования, бюджетирования и принятия решений;
- выбор, определение методов расчета, документирование, учет, анализ и контроль налоговой прибыли и экономической налоговой прибыли для целей стратегического и оперативного налогового планирования, бюджетирования и принятия решений;
- выбор, определение методов расчета, учет, анализ и контроль налоговых рисков для целей принятия стратегических и оперативных решений в процессе минимизации налоговых (фискальных) платежей и оптимизации налоговых потоков компаний;
- предоставление информации менеджменту для расчета, анализа и контроля налоговой нагрузки;
- формирование входящего информационного потока для системы УНУ;
- формирование информационного потока между УНУ, внешним (обязательным) налоговым учетом и бухгалтерским финансовым учетом;
- формирование информационного потока между системой УНУ и системами стратегического и оперативного налогового и финансового менеджмента.

Объекты УНУ

Одной из наиболее сложных проблем УНУ является четкое определение его объектов, в число которых входит и обязанность ведения внешнего (для налоговых органов) налогового учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ и нормативно-правовых актов. От этого зависит решение другой проблемы — построение системы счетов УНУ, на которых будет отражаться и накапливаться информация необходимая для управления налоговыми потоками.

Таким образом, объектная система УНУ включает в себя:

- налоговые расходы;
- налоговые доходы в целом и в разрезе их классификационных групп и видов;
- налоговую прибыль и экономическую налоговую прибыль;
- налоговые риски и показатели, необходимые для их оценки.

Система объектов УНУ должна строиться по разделам внутренней УНО, содержание которых будет раскрывать обобщенную информацию о налоговых потоках и налоговых рисках. В качестве такой отчетности УНО рекомендуется пять ее видов (форм):

1. Управленческий налоговый баланс по разделам: I «Внеоборотные налоговые активы» (в том числе основные средства и нематериальные активы, задействованные в налоговом управлении); II «Оборотные налоговые активы» (в том числе альтернативные налоговые расходы по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей, краткосрочные (текущие) управленческие налоговые расходы, упущенная выгода (прибыль) от альтернативных управленческим налоговым расходам вложений); III «Налоговые капитал и резервы» (в том числе капитализированные управленческие налоговые расходы, налоговая прибыль, экономическая налоговая прибыль); IV «Налоговые обязательства» (безальтернативные налоговые обязательства по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей).

2. Отчет о налоговой (экономической налоговой) прибыли и убытках.

3. Отчет о движении налоговых потоков (налоговых доходов, управленческих налоговых расходов).

4. Отчет о налоговых рисках.

5. Отчет об исполнении оптимизационного налогового бюджета по разделам: I «Налоговые расходы»; II «Налоговые доходы»; III «Налоговая прибыль (убыток)»; IV «Неявные управленческие налоговые расходы»; V «Экономическая налоговая прибыль (убыток)».

Существует также проблема взаимоувязки двух видов налогового учета — обязательного (внешнего) налогового учета, регламентируемого законодательством, и специального (добровольного, внутреннего) УНУ и отчетности, т. к. общая проблема

организации и построения системы последнего поднимается впервые. Здесь возможны и приемлемы два организационных подхода (варианта):

1) одновременное ведение обязательного (внешнего) налогового учета (отчетности) и УНУ (отчетности) при условии подчиненности результатов первого результатам второго;

2) ведение единого УНУ (отчетности), заключительные результаты которого будут представляться как результаты обязательного налогового учета (отчетности) и открыты для налоговых органов.

Первый подход является более трудоемким и затратным, но более безопасным и контролируемым для компаний. Поэтому они могут выбрать любой из вариантов, учитывая условия и возможности. Однако в обоих вариантах исчисление и уплата налогов и других обязательных платежей, составление налоговых (фискальных) деклараций (расчетов) должны осуществляться на основе результатов и показателей УНУ и отчетности.

Методами УНУ являются:

- адаптированные для целей управления общие, традиционные методы бухгалтерского и обязательного налогового учетов и отчетности (документирование, отражение на счетах путем двойной записи, балансовый метод и т.д.);
- специальные методы идентификации, измерения, оценки налоговых и финансовых показателей, характеризующих объекты УНУ, в том числе расходов по уплате налоговых (фискальных) платежей, явных и неявных управленческих налоговых расходов, налоговой прибыли и экономической налоговой прибыли, налоговых рисков и др.;
- методы управленческого налогового и финансового анализа, а также текущего (оперативного)

налогового контроля и мониторинга.

Данный перечень методов УНУ общий, его конкретизация и формирование системы методов должны осуществляться службами УНУ каждой компании в отдельности, исходя из потребностей совета директоров и менеджеров в определенной ими налоговой информации (ее видах, объемах, качестве, формах представления и т. д.).

Методы УНУ включают в себя совокупность соответствующих им инструментов, с помощью которых они используются на практике. Каждому методу присущ свой набор инструментов. В общем к инструментам УНУ можно отнести объекты учета, элементы налогообложения и методики расчета объектов управленческого финансового учета, виды соответствующих операций и показателей, счетов и документов УНУ, виды управленческой налоговой отчетности, их разделы, статьи и т. п. В свою очередь, совокупность объектов, методов и инструментов УНУ составляет содержание его инструментария.

Основные выводы

НКЛ компаний необходимо рассматривать в тесной связи с общей концепцией стратегического управления ее финансами и построения системы финансового контроллинга. Состав, структура, основная цель и задачи НКЛ должны соответствовать названным организационно-методологическим основам построения общей системы финансового контроллинга компании, конкретизируя их на уровне управления налоговыми потоками.

Список использованных источников

1. Аверчев И.В. Управленческий учёт и отчётность. Постановка и внедрение. М. : Рид Групп, 2011.
2. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент: учебник. М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2015.
3. Барулина Е.В. Управление финансами компании: теория, методология, инновации: монография. Саратов : СГСЭУ, 2013.
4. Барулина Е.В., Барулин С.В. (НКЛ) компании: налоговый менеджмент, информационно-сервисное обеспечение процесса управления. Саратов: СГСЭУ, 2014.
5. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика: учебник. М.: Юрайт, 2014.
6. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг. М.: Магистр; Инфра-М, 2012.
7. Ивашковская И.В. Моделирование стоимости компаний. Статегическая ответственность совета директоров. М.: ИНФРА-М, 2012.
8. Клейнер Г. Стратегия предприятия. М.: Дело, 2008.
9. Концепция контроллинга: Управленческий учёт. Система отчёtnости. Бюджетирование/пер. с нем. М.: Альпина Паблишерз, 2009.
10. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов/ под ред. И.А Майбурова: Юнити-Дана, 2010.
11. Писчасов Е. Инструментарий контроллинга предприятия [Электронный ресурс]. URL: <http://www.controlling.ru>.
12. Слиньков Д.Г. управленческий учёт: постановка и применение. СПб.: Питер, 2010.
13. Управленческий план счетов [Электронный ресурс]. URL: <http://develop.Intalev.ru/index.php/>.
14. Экономика налоговых реформ: монография / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. К.: Алерта, 2013.
15. Copeland T., Dolgoff A. Outperform with Expectations-

- based Management. A State of the Art Approach to Creating and Enhancing Shareholder Value. John Wiley&Sons, Inc., 2005.
16. Fernandez. EVA economic profit and Cash Value Added do not Measure Shareholder Value Creation: IESE Business School Working Paper. 2002.
17. Post J.E. Preston L. E. Sachs S. Managing Extended Enterprise. The New Stakeholder View California Management Review. 2002. Vol. 45. № 1. P. 6–26.
18. Stewart. G.B. The Quest for Value. A Guide for Senior Managers. N.Y.: Harper Business, 1991.
19. Wallace J. Value Maximization and Stakeholder Theory: Compatible or Not? // Journal of Applied Corporate Finance. 2003. Vol.15. № 3. P. 120–127.

S.V. Barulin, Doctor habil. in Economics, Professor
Saratov, Russia

Ye. V. Barulina, PhD in Economics, Associate Professor
Saratov, Russia

METHODOLOGICAL ASPECTS OF MANAGING COMPANY'S TAX FLOWS IN FORM OF TAX CONTROLLING

Abstract. The article considers the company's tax controlling as a component element of strategic management of finance and financial controlling. It describes its composition, structure, objective in accordance with organizational and methodological basic of building a general system of financial controlling. The company's tax controlling system is presented as a multi-functional, integrating and coordinating model of tax flow management. The system offered includes the concept, methodological and methodic basis of tax management, as well as two functional blocks and their elements: the block of tax management (tax planning and budgeting, coordination, motivation and control of tax plans and budgets performance); the block of information and service provision of the management process (tax management accounting, analysis and recording). Organization and introduction of the offered tax controlling system, it blocks and elements is considered as one of the tasks of the company's financial and tax manager or an independent tax advisor. The system offered must become one of the stages of forming in Russia systems of tax controlling and tax consultancy with expanded rights and responsibilities of tax controllers and advisors.

Key words. Tax flows; tax controlling; information and service provision; tax management; tax management accounting.

Information about the author

Sergey V. Barulin – Doctor habil. in Economics, Professor, Chair of Taxes and Taxation, Saratov Socio-Economic Institute of G. V. Plekhanov Russian Economic University, Saratov, Russia (89 Radishev St., 410003, Saratov), 40/54 Malaya Gornaya St., 173, 410031, Saratov; e-mail: barulinsv@mail.ru

Yelena V. Barulina – PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Finance, Credit and Taxation, P. A. Stolygin Povolzhsky Institute of Management of Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Saratov, Russia (23/25 Sobornaya St., 410003, Saratov), 40/54 Malaya Gornaya St., 173, 410031, Saratov; e-mail: barulinsv@mail.ru

ECONOMIC ISSUES OF TAX REFORMS

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.005](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.005)

УДК 336.221.26

Lykova L.N., Doctor of Economics, Professor,¹
Institute of Economics, Russian Academy of Sciences,
Moscow, Russia

TAX BURDEN IN THE RUSSIAN FEDERATION: A COMPARATIVE ANALYSIS POINT OF VIEW

The article discusses the existing approaches to estimations of tax burden in Russia in comparison with the European countries. Calculations are based on the macroeconomic approach to tax bases estimations used by the European statistical service. Tax burden is evaluated by the implicit tax rates, which are the ratio of the paid taxes and macroeconomic valuation of the respective tax base. The article examines some issues in the allocation of the tax burden on corporate income, labour, and consumption; thus, the implicit tax rates on corporate income, on labour, and on final consumption in Russia and the European countries are examined. The problem of significance of the total amount of tax burden and its allocation between different categories of tax bases (corporate income, personal income, final consumption) is formulated.

It is shown that tax burden at different bases varies sufficiently and differs from the European analogues. Tax burden on corporate income and labour is not very high in comparison with most European countries. But the gap between the statutory and the implicit tax rates on corporate income is too small to provide sufficient incentives to economic actors (for long-term investments). Tax burden on labour mostly lies on employers and creates a noticeable imbalance on the national labour market.

Tax burden on consumption is very close to the highest European levels (estimated without taxes associated with exported energy products). It is shown that if the “exported part” of indirect taxes is taken into account, the burden will move to an extremely high level. The environmental tax burden in the Russian Federation is very low in comparison with the EU countries, and it is mostly created by resource taxes instead of energy taxes, as in Europe.

Keywords. Tax burden; implicit tax rate; effective average tax rate; tax competitiveness; tax burden on corporate income; tax burden on consumption.

JEL D 630, H 210, H 230, H 240

The extremely high tax burden in Russia is a commonplace in the Russian economic literature. In public opinion, has been so heavy over the past decades that it prevents economic growth and makes the national economy uncompetitive. One of the key points of the recent Russian economic policy is the evaluation of the level of tax burden. Is the existing tax burden at a rational level or higher, or is it below the reasonable or, possibly, high level? How far is it from the optimal level or from the rational one?

Modern Russian tax system is based on the same taxes as in most European countries and meets the same challenges - fairness, effectiveness, and sustainability. The tax to GDP ratio was at the level of 37%

38% during the past ten years, and it was not very high in comparison with France or Germany (40%-42%), and Denmark or Sweden (51%-52%). But the Russian tax system seems to have absorbed all the existing negative features - it is far from being fair, it is not effective, and prevents any kind of economic growth.

The aim of this study is to explore whether the tax burden in Russia is too hard

¹ Lykova Liudmila Nikitichna, Doctor of Economics, professor, Chief Researcher, Institute of Economics, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia; Professor, Chair of Tax Consulting Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia. (117574, Moscow, Golubinskaya St., 7-5-351); lykoval@inecon.ru

or not in comparison with the key European countries.

Some methodological issues

Tax theories offer two main approaches to the estimations of the existing or preferable tax burden. The first one is within the framework of the optimal taxation theory [6; 7; 15]. The second is represented by a broad scope of different comparative researches of national tax systems [3; 10; 13].

The optimal taxation theories are characterized by transferring the traditional criteria of efficiency, fairness and administration into different aspects of social welfare. Thus, it is possible to make estimations of these components at the same range. This theoretical approach is convenient enough to make general recommendations for tax policy according to the dynamics of social welfare.

But most optimal taxation studies consider the total volume of tax revenue within the optimal tax system as an exogenous variable which is determined by the (necessary) government expenditures. So, the optimal tax system is designed for a certain level of tax revenue (or budget expenditures); optimal tax models could hardly be used to estimate this level. Some exemptions are presented in the endogenous growth literature [1; 15].

Another point of view is presented by comparative analyses research in various studies of different countries' experiences. However, even the most obvious approach by using the tax to GDP fails to give a definite answer about what the optimal (or rational) tax burden should be [3, 13].

An analysis of tax burden as a share of the total tax revenue in the GDP is not very helpful. The analysis of the tax to GDP ratio in groups of countries according to the GDP per capita value (with the correction by the purchasing power parity) did not discover an explicit trend [9]. In each group of countries there are some with a high examined ratio and some with a low ratio. There is no explicit correlation between the tax burden

(the tax to GDP ratio) and the GDP per capita value (with the PPP correction).

A hypothesis that the GDP per capita growth leads to an adequate growth of the tax to GDP ratio was examined [9]. The analysis has shown that in the countries with high GDP per capita and a high tax ratio to GDP in the previous years, when the GDP per capita figure was low, the tax to GDP ratio was, nevertheless, high [9].

In a lot of empirical research on tax competitiveness of different national jurisdictions, certain kinds of effective tax rates are used as an indicator of tax burden and tax climate attractiveness of a country.

European researchers traditionally use implicit tax rates as indicators of tax burden and tax attractiveness of different jurisdictions [13; 14]. Marginal effective tax rate (METR) is also a very popular instrument of comparative analyses [See 2; 3]. METR is traditionally used to compare tax climate in different countries according to different or the same (or similar) investment projects. So, it is used in the analyses of income or corporate profit taxes and their influence on the corporate investments and decisions made by economic actors. Effective average tax rates (EATR) also give us information about the tax burden laid on the economic actors [8].

METR and EATR estimations are based on microeconomic data instead of implicit tax rates which use macroeconomic data. When microeconomic data is used in METR, estimations will provide different results, if we study tax burden in different economic spheres. It is useful mostly in choosing the exact jurisdiction for a concrete investment project. For example [3], METR in the Russian Federation (profit tax) is estimated at 30.4 % according to the concrete investment project used for estimation. According to this research, the METR in 2013 in the US was 35.3 %, in the UK – 25.9%, in Germany - 24.4 % and in France – 35.2%.

But results may be quite different if we study another project in another economic branch or another region. Estimations made by the same authors [4] in 2010 for 2009

show quite different results. Corporate effective tax rate on new capital investment for 2009 for the Russian Federation was estimated at 26.7 %. The effective tax rate was estimated at 27.7 % for the United Kingdom, 24.4% for Germany, 34.4 % for France, and 35.0% for US.

Another example of calculations of effective tax rates is provided by the World Bank with its Doing Business project [16]. This project presents calculations of current tax rates for a standardized company operating in the largest cities of 183 countries. The results for the Russian Federation (2013) were only 8.4% rate of profit tax. At the same time there are tax rates at 7.4 % in France, 23.3% in Germany, and 20.9% in the UK.

A variety of effective tax rate studies based on microeconomic data sometimes provide incomparable results for the same country (30.4 % and 8.4 % for the Russian Federation, and 35.2% and 7.4 % for France).

A macroeconomic approach to estimating tax burden is presented by various Russian publications [see, for example, 9; 11]. Some research focuses on the tax potential of the composition of GDP by the type of primary incomes and the tax burden distribution between the main economic activities and branches of industry [11].

Implicit tax rates (ITR) estimations are also based on macroeconomic data and provide information for other types of analysis. Implicit tax rates provide an instrument to analyse different aspects of tax burden - tax burden on capital, tax burden on labour, tax burden on consumption and so on. Each year Eurostat presents a report which describes the current situation with different aspects of tax burden in the European countries and Norway [14].

Implicit tax rate is the ratio of paid tax (profit or corporate income tax, individual income tax and payroll taxes, or some other taxes) to national estimation of tax base. Because each national tax system is unique (still very far from being harmonized), it is necessary to use a universal methodology of

tax base information provided by National Accounts.

National wide tax base is estimated as some kind of income or expenditures according to the National Accounts system or their elements. Thus, the tax base for estimations of the implicit rate of corporate income tax will be net profit of financial and nonfinancial corporations sectors and some other points [14] from the income account (National Accounts). So, macroeconomic data are used for estimations.

This approach provides an opportunity to estimate different aspects of the tax burden in the Russian economy:

- tax burden on business (on corporate profit);
- tax burden on labour supply and demand;
- tax burden on consumption;
- tax burden of environmental taxes on the economy.

In this article we will compare implicit tax rates in the Russian Federation with those in the EU countries in the aspects mentioned above .

Tax burden on corporate income

Since after the reform of profit tax in 2001 (which came into force with Chapter 25 of The Tax Code of the Russian Federation), corporate taxation has been developing according to the liberal economic tradition. Lessee passé principle has dominated in the decision making process at the government level. As a result of the reform, the statutory tax rate has decreased from 32% to 24%, and later to 20%. Most tax incentives were abolished under Chapter 25 of the Tax Code. The process involved small business tax incentives, the so called investment incentives, and many others. Thus, the model of profit tax, designed at the beginning of the XXI century, was a model based on the concept of supply-side economics [12], but a very vulgar model.

Ten years later it became obvious that the state had no (or very few) tools to implement the aims of economic policy. So a new wave

of tax incentives was started in 2009-2010: R&D incentives, two kinds of depreciation premium; lower rates for some social services; lower rates for some regional projects and others came into force. Now, the Russian Government tries to integrate typically Keynesian tools into a liberal model of profit tax. The economic effectiveness of such a model is not very high.

The statutory profit tax rate in Russia is now one of the lowest in Europe, but the implicit tax rate on corporate income is not very low (see Fig. 1).

The implicit tax rate on corporate income is the ratio of the paid corporate income tax to the net profit of financial and nonfinancial corporations sectors according to National Accounts. The Russian system of National Accounts is still being developed, and financial accounts, some sectoral accounts and tables are in the process of being worked out. Thus, the exact implementation of the Eurostat methodology is impossible, and we have only approximate estimations.

The total volume of the tax incentives may be estimated by the leverage (the gap) between the statutory tax rate and the implicit tax rate.

The data in Figure 1 illustrate the scale of the tax rates decrease from the statutory points (adjusted) to the effective rates (estimated relative to the national wide tax base). This difference (or tax leverage) in the Russian Federation is one of the smallest in Fig 1. Tax rate in the Russian Federation falls from the statutory level of 18.8% (adjusted) to the level of 15.3% (implicit rate), that is, by 3.5 points. It is the smallest gap between the statutory and implicit rates in Fig 1. For Sweden, tax leverage is also small, but it is higher than in Russia. The statutory tax rate (adjusted) in Sweden is 26.3%, and implicit rate is 20.8%. So, the leverage is 4.4 pp.

The size of tax leverage in other countries is more sufficient. For example, in Germany the size of tax leverage is 11.8 points (See Graph 1), and in the Netherlands it is 18.2 points. Ireland has a very low statutory tax

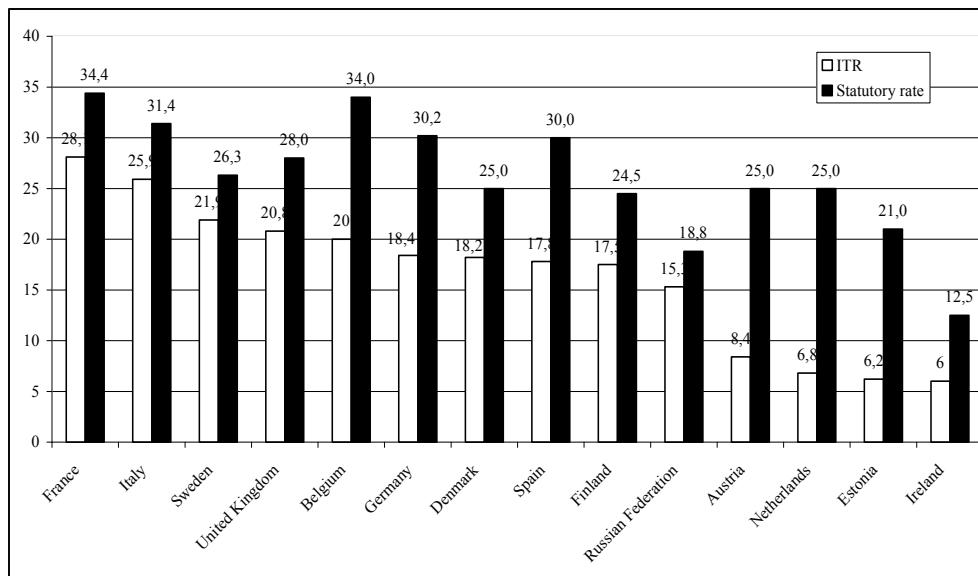


Figure 1. The statutory² and implicit tax rates in the Russian Federation and select European countries, 2012

Source: [14, P.286]. For the Russian Federation – author's estimations based on official data (www.gks.ru).

² Statutory tax rates here are adjusted (or weighed). Some countries impose more than one tax rate (Russia, for example) or use a progressive tax rates scale.

rate (12.5%), but the absolute size of tax leverage in this country is larger than in the Russian Federation — 6.5 points against Russia's 3.5 points.

Interestingly, the statutory tax rate in Russia is one of the lowest; only Ireland has a lower rate. But the picture of implicit tax rates is quite different. There are several countries with lower implicit tax rates; they are Estonia, the Netherlands, and Austria. But most of the countries in Fig. 1 have implicit tax rates on a level higher than in Russia. In Denmark the implicit tax rate (corporate profit tax rate) is on the level of 18.2%, and in Finland on the level of 17.5%.

There are several countries where the implicit rates are higher than the statutory Russian tax rate. For example, the implicit rate in France is 28.1% in comparison with 20% statutory rate (18.8 adjusted statutory rate) in the Russian Federation. The same situation is observed in Italy, the United Kingdom, and Belgium, but the size of tax leverage in these countries is sufficiently larger than in Russia.

In retrospect, the implicit tax rate in Russia after 1999 has been high enough in comparison with most of the European countries (Fig. 2). Just after the profit tax reform in 2001, the tax burden (implicit tax rate) dropped from 20-21% to 15.8% in 2003 and 2004, but later the implicit tax rate went up and reached the level of 22%-23% in 2005-2008. The next period of tax burden decrease started in 2009 with another reduction of the statutory tax rate as an anticyclical measure.

The implicit tax rate reached the highest level in 2004 — 23.2%. The tax leverage was not stable during this period, either. Just before the reform the gap between the statutory tax rate and the implicit tax rate was more than 11 pp. After the reform in 2009, it fell to 8 pp. and declined to less than 2 pp. in the years before the financial crisis of 2008-2009. The recent situation shows some increase of tax leverage because of the drop of the implicit tax rate in 2009-2010 as a result of focused efforts to provide tax incentives.

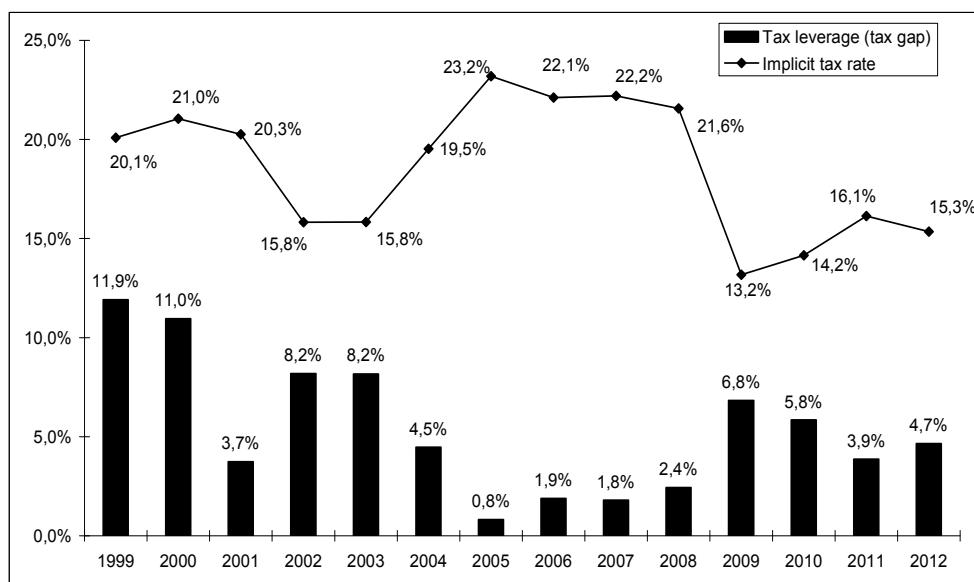


Figure 2. Implicit tax rate (corporate income) in Russian Federation

Source: Author's estimations based on official data (www.gks.ru).

To summarise, the tax burden of corporate profit tax in Russia is not too high according to the implicit tax rate, but the tax incentives potential (or tax leverage) is very small in comparison with most European countries. The small gap between statutory and implicit tax rates in the Russian Federation is not enough to create real incentives to invest in long-term projects or assets which are necessary for economic growth.

Under such conditions, the aims of dynamic tax policy, investment activity, and economic growth are going to meet with limitations created by the existing tax profit model.

Globalization of financial markets creates a new phenomenon which essentially modifies the efficacy of national tax policy and monetary policy. Financial globalization increases the level of national company integrity in the world labour division and global financial system. A national company's behavior is now determined not only by national tax policy, but also by the global financial market and its risks, shocks and financial bubbles. The national tax and budget possibilities to regulate national company activity are sharply narrowed. As a result of the 2008-2009 financial crisis, the national tax policy regulation opportunities have been narrowed. Under such conditions, international tax competition and tax competitiveness of jurisdictions reach a novel degree.

Tax burden on labour

The tax burden on labor consists of two main elements - social security payments (or/and payroll taxes) and individual income tax. There are two important points linked with the tax burden on labour. The first one is the absolute size of the burden – how large or how hard it is in a concrete time period. The second point is the distribution of the existing tax burden between labour supply and labour demand, in other words, how the total payments are distributed between employers and employees or who bears the main part of the burden. Sometimes this problem is dis-

cussed in terms of the so called «tax wedge» [13, 14].

The existing level of social security payments in Russia, on the one hand ,creates a lot of problems for businesses, especially small ones. It is a popular belief that these payments are too hard for business and create a serious obstacle for developing any kind of economic activity in Russia. On the other hand, these payments are not sufficient to finance the pension system (Russian Pension Fund) and, de facto, the Russian Pension Fund is partly financed by the general tax revenue in form of transfer payments from the Federal Budget.

Figure 3 shows the level of tax burden on labour in the Russian Federation and the EU member countries. For estimations of tax burden, implicit tax rates have been used. The implicit tax rate on labour is the ratio of social security payments (payroll taxes, social security contributions) and individual income taxes to the total sum of compensations of employees (including social payments and taxes), according to the National Accounts. For the European countries, the Eurostat data has been used [14, p.256]. For the Russian Federation, the implicit tax rate was estimated as a ratio of the sum of income tax (tax on physical persons' income), special regimes taxes (simplified tax, imputed income tax, unified agrarian tax paid by physical persons, and patent system payments) and social security payments to the total sum of compensations of employees according to the National Accounts³.

According to this data, total tax burden estimated by the implicit tax rate in the Russian Federation is not so hard as in the old member-countries of the EU (Fig. 3). Moreover, the implicit tax rate on labour in Russia is essentially lower than in all of the other European countries.

The estimated implicit tax rate on labour in Russia is only 20.5% and less than half as high as in Belgium and Italy (42.8%) and

³ Official site of Federal Statistical Service data (www.gks.ru).

in Austria (41.5%). Moreover, the ITR on labour in Russia is lower in comparison with the countries - new members of the EU, such as Bulgaria, Croatia, and others. Ireland, which is traditionally considered a low tax country, also has the ITR on labour higher than in Russia.

The next issue is distribution of the tax burden between employers and employees. In 2012, in European countries employers bore 37.9 % of total tax (social security contributions and payroll tax) burden, and employees bore the remaining 62.1 %⁴. So the main part of the total payments is laid on the supply side of the labour market. The situation in the Russian Federation is quite the opposite: the main part of the total tax burden is laid on the side of the demand in labour market. The employers paid 62.5% of the total tax and social security contributions, and employees paid 37.5%.

There is another remarkable feature that distinguishes the situation in Russia from that in the European countries — the share of social security payments in the GDP; it was only 6.2 % in 2012 and 6.7 % in 2014 as compared with 14.6% of GDP average for EA-18⁵.

Thus, the tax burden of labour, estimated as the implicit tax rate, is sufficiently lower in the Russian Federation than in the European countries, but the larger share of it is laid on the side of labour demand.

Social security payments are the largest source of the consolidated (enlarged) budget of the Russian Federation total revenue, but they are not enough to cover the needs of the Russian Federation Pension Fund. The question how to finance the growing demand for retirement pensions has been in focus of heated discussions over the past years.

The fact that a larger share of tax burden on labour is laid on the side of labour demand

⁴ Authors estimations based on the data [13, pp.139-140] for GDP-weighted EA-18 average.

⁵ Authors estimations based on the data ([13, pp.139-140] for EU and on the Federal Statistical Service data (www.gks.ru) for the Russian Federation

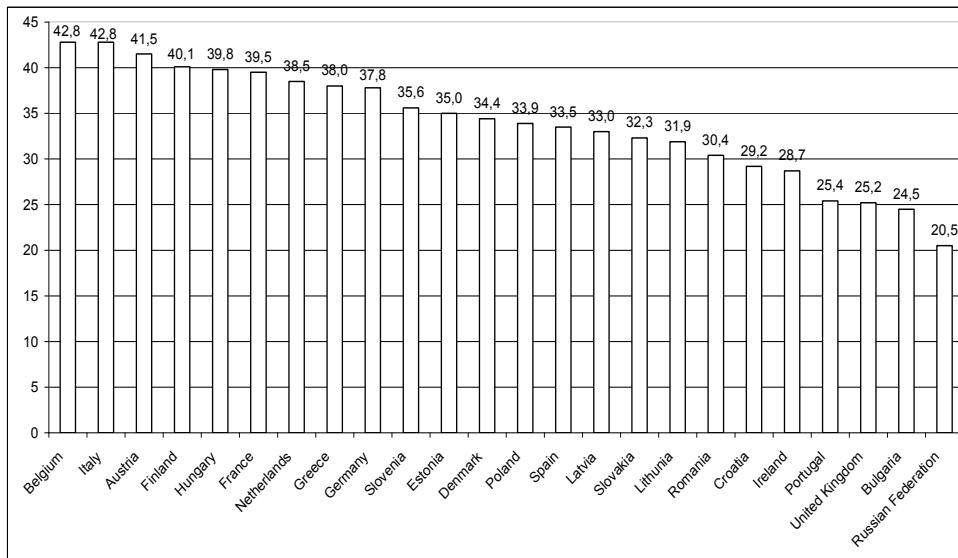


Figure 3. Implicit tax rates on labour

Source: [14. P.256]. For the Russian Federation - author's estimations based on Federal Statistical Service data (www.gks.ru).

creates several problems in the economy. The first one is a noticeable imbalance in the labour market. This fact, along with the labour mobility, diminishes the labour market elasticity and efficiency. The second problem is the existing estimations of efficiency of labour substitution by capital. The relatively low level of the total tax burden creates zones where new European equipment and tools are considered ineffective in comparison with labour costs, so corporations prefer used, rather than new, equipment.

The third problem is tax incentives which are provided to some taxpayers by law. Under such conditions, social security contributions lose their insurance character and bring the retirement pension system back to the pay-as-you-go basis. The generated deficit of the Pension Fund is being continuously financed by special transfers from the Federal Budget, i.e., general tax revenue.

Tax burden on consumption

Taxes on consumption create the second largest source of revenue of the Russian budget system (after social security contributions). The burden of these payments is borne by the population. So, to estimate the size of tax burden it is necessary to compare the total sum of indirect taxes and the expenditure on final consumption of the population according to the National Accounts; it is the implicit tax rate on consumption.

The implicit tax rate (average for EU-27 and EU-28) was in the range of 19.0% - 20.5% during 1995-2012 [13, p.24-25]. The VAT accounted for 75% (in Sweden) to 56% (in Italy) of the total size of the implicit tax rate.

The Russian tax system differs from most European tax systems in that there is a severance tax (tax on extraction of mineral resources). This tax accounted for 11.0% of the total consolidated budget revenue in 2014. The severance tax, along with VAT and excise, represent the taxes on consumption, but part of severance tax revenue is associated with the exported oil and gas and

does not create a tax burden on the internal market. So, the estimations of implicit tax rates take into account only part of the severance tax associated with internal market (according to the share of oil and gas left in the country).

Russia has a high enough tax burden on consumption in comparison with the European economies (see Table 1). In 2005, ITR on consumption was below average for European countries (20.3% against 22.3%). In 2012 the picture was the opposite, and ITR in Russia was above the European average (23.2% against 21.9%). However, in both cases the difference was not very large — 2 points in 2005, and 1.3 point in 2012.

There are no obvious trends in the country levels of ITR. Some developed economies are characterised by low level ITR on consumption. Several economies of the new EU-members also show low rates on consumption. There are old EU-members with a low level of tax burden (the UK, Germany, France, Greece, and Spain) and some developing economies (Poland, Latvia, Lithuania and others), but there are several developed economies with high tax burden on consumption (Denmark, Norway, Sweden) and several new members (Croatia, Hungary, Estonia). So, judged by final consumption of households, the tax burden on consumption in the Russian Federation is still at the average European level.

Since 2009, VAT standard rates demonstrate a climbing trend in Europe; there are no changes in VAT rates during this period. Both standard and reduced VAT rates in Russia have not changed since 2004. On the contrary, the EU average VAT standard rate increased from 19.5% in 2009 to 21.5% in 2014 [14, p.25]. There are many European countries which increased the VAT rates to prevent a decline in revenue during the crisis (but in some countries, standard rates were reduced).

An increase in the implicit tax rate on consumption in 2005-2014 by 2.9 points in Russia (See Table 1) was not the result of a VAT statutory rate increase. Such dynamics

Table 1. Implicit tax rates on consumption in the EU countries and the Russian Federation, %%

	2005	2012
Austria	21,7	21,3
Belgium	22,3	21,1
Bulgaria	21,8	21,5
Croatia	30,0	29,1
Czech Republic	21,1	22,5
Denmark	33,9	30,9
Estonia	22,0	26,0
Finland	27,6	26,4
France	20,3	19,8
Germany	18,4	19,8
Greece	15,5	16,2
Hungary	26,1	28,1
Ireland	26	21,9
Italy	17,4	17,7
Latvia	19,9	17,4
Lithuania	16,5	17,4
Netherlands	24,4	24,5
Norway	29,4	29,4
Poland	19,8	19,3
Portugal	19,7	18,1
Romania	17,9	20,9
Slovakia	21,5	16,7
Slovenia	23,5	23,4
Spain	16,7	14,0
Sweden	27,3	26,5
United Kingdom	17,9	19
Average for European countries (simple)	22,3	21,9
Russian Federation	20,3	23,2

Source: [14 P.257], for the Russian Federation - the author's estimations based on the Federal Statistical Service data (www.gks.ru).

of the total tax burden was a result of the accelerated growth of excises. The excise rate of growth in this period was higher than the rate of final consumption of households and VAT revenue rates of growth. It was the result of a political decision: during this period, the statutory excise rates were increased each year, so the excise revenue climbed 3.3 times in 2005-2012, while final consumption grew only 2.8 times.

The Russian tax system differs from most European tax systems in the great volume of customs duties. Over the past decade, customs duties have generated more than 15% of the total budget revenue, and the larger part of it is export duties (approximately 90%). The methodological approach taken as a basis for this study gives no answer as to how to account this type of taxes. Not a single European country has met with such a problem, but in the case of Russia, this large part of the tax system and budget revenue cannot be ignored. Norway is the only European country which faces similar problems, but in case of Norway, it is not the customs duties: different kinds of fuel taxes address outside the country and associate with exported oil and gas (See [2]).

In keeping with our methodological approach, we have to include these taxes accounting in the implicit tax rates on consumption, because they are indirect taxes. In the case of Norway, it raises the estimates of tax burden (on consumption) by 2 to 5 points [2, P.19]. If we take into account custom duties and the total sum of severance tax, in Russia the implicit tax rate will climb to 35.2%, which is 12 points higher (see Table 1). But do export customs really create a tax burden on home economy and influence the purchasing power of the population?

The question remains open. Who bears the burden of customs duties (and part of severance tax in Russia), and the so called fuel taxes (in the case of Norway) within national economy?

In the case of Russia, the subjects of customs duties are Russian companies

which export crude oil and oil products, that is, corporate sector and not the household sector, so a comparison of the total volume of export customs duties and the final consumption expenditures of the household sector would not be correct. Customs duties create an additional tax burden on the corporate sector, because its total hypothetical income decreases. But because the burden of these payments may be shifted to the purchaser (of the other jurisdiction), it may be seen as creating an additional burden on the corporate sector, but not on the corporate income.

The so called «tax manoeuvre» started in 2015. The aim of this political decision was to substitute a part of customs duties by the severance tax (by increasing statutory rates on oil mining), so the tax burden would be shifted from the corporate sector to the household sector, and the 12 points of the tax burden which now lie on the oil mining sector of the economy, would lie on the population (and influence its final consumption) in a few years.

Environmental taxes

Environmental taxation is a part of the indirect taxation and creates a specific segment of the total tax burden. The past decade has shown a sustainable increase in the environmental tax burden and the share of environmental taxes in the indirect taxes group in the European countries.

The definition of environmental taxes is given in the Environmental Taxes Statistical Guide [5]. According to this document environmental taxes include the following groups of taxes:

1. Energy taxes (taxes on energy products). Among energy products are fuel oil, natural gas, coal, petrol, and diesel, as well as electricity and some others. This group also contains the taxes on CO₂ emission.

2. The group of transport taxes includes different taxes on the ownership of motor vehicles, use of motor vehicles, and import or sale of motor vehicles. It also includes

various kinds of road taxes (only if they are not energy taxes).

3. Pollution taxes are taxes on measured or estimated emission to the air and the water (except the emission of CO₂, which is considered as the base for energy taxes).

4. Resources taxes are taxes on extraction or use of natural resources. Taxes on gas and oil extraction are not resource taxes for statistical purposes anymore. According to the 2013 Environmental Taxes Statistical Guide [5], resources taxes on oil and gas mining are not considered as environmental taxes, they are just special indirect taxes. Thus, they do not create a specific environmental tax burden.

In the case of Russia, the group of environmental taxes is as follows:

1. Excise taxes on petrol, diesel, and other oil products, and excise taxes on exported gas (since 2015). These taxes form the energy taxes group.

2. The transport taxes group is represented by transport tax and excise taxes on motor vehicles.

3. The pollution taxes group is represented by water tax and several types of the non-tax (in terms of the Russian legislation) payments, such as payments for different kinds of emission to the water and the air within the established limits or above it, payments for negative influence on the environment, payments for waste disposal, and others. The water tax also includes a part which may be considered as a tax on severance (taking water from the ground or underground sources).

4. Resources taxes are represented by the severance tax (except oil and natural gas) and the charges for using biological resources and aquatic biological resources.

Implicit tax rates could hardly be estimated for environmental taxes as a unified group. In practice, each of the above mentioned four groups has a specially determined tax base (or different bases). Only energy taxes provide an opportunity to estimate the national wide tax base - energy consumption (See 5 pp.39-40). But in the case of Russia, the official statistics used a very different methodology for energy

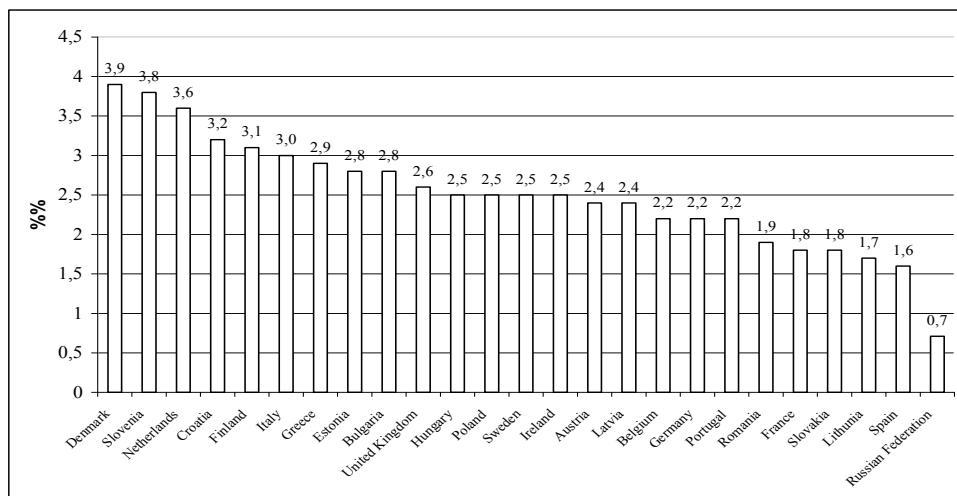


Figure 4. Environmental taxes in %% of GDP in the Russian Federation and some European countries (2012)

Source: [14, P.257], for the Russian Federation - author's estimations based on the Federal Treasury and Federal Statistical Service data (www.roskazna.ru and www.gks.ru).

balance estimations, so estimations of implicit rates would be non-comparable.

Thus, it is possible to compare the tax burden in different countries and in the Russian Federation only by the ratio of the total sum of environmental taxes to GDP.

The total tax burden of the environmental taxes is far from being high in comparison with the European countries (see Fig. 4) — it is only 0.71% of GDP in comparison with 3.9% in Denmark, 2.6% in the United Kingdom, and 1.8% in France. Environmental taxes consist mainly of energy taxes in the European countries, accounting for some 75% of EU-average. In Russia, the main part of environmental taxes is formed by resources payments (taxes and nontax payments) — 33% (in 2012). Energy taxes create 20% of the environmental tax burden, while pollution taxes create another 18.8%.

In 2014, the environmental tax burden climbed to 0.87% of GDP, but it was still sufficiently lower than in the European countries.

The total burden of environmental taxes (in comparison with GDP) provides little information about the environmental or ecological policy of a specific country or group of countries. The high level of this burden may be the result of either a very active environmental policy or inefficient energy consumption of the economy. However, the low environmental tax burden in Russia is not a consequence of inefficient energy consumption of the economy; rather, it could be attributed to the passive ecological policy of the state.

Facing acute macroeconomic and social problems, the Russian tax policy leaves the ecological and environmental problems far in the back yard. All the above mentioned taxes belong to different groups of taxes under the Russian budget classification, and all the decisions being made bear on some or several specific payments but not the environmental taxes as a unified object. This reflects the absence of an environmental tax policy as such in the Russian Federation.

It is necessary to develop an environmental tax policy of Russia that would meet contemporary ecological challenges. There are several questions to answer:

- What kind of payment should create the basis of the policy — penalties (like the modern system) or taxes?
- Are the Pigovian taxes suited for the Russian economy and its tax system?
- If the previous question is answered in the positive, should the direct model or the approximated model be used?
- Is it necessary to create special tax sources to finance environmental or ecological expenses?

The exercise of Pigovian taxes in the monopolized economy with low market elasticity would cause a shift of the tax burden from the pollution “manufacturer” to the population, with a climbing price trend. There would be no (or very little) influence on the pollution “manufacturer’s” income, but the total tax burden on the final consumption would increase.

The choice between penalties and taxes is directly related to the existing profit tax model: in the case of taxes, they would tell on the profit tax base, in the case of penalties, the net after tax profit, and not the tax base, would be affected. However, in both cases the most important issue is the established pollution limits.

Any effort to create a special tax source to finance environmental or ecological programs would also increase the tax burden on the final consumption which is already high enough.

* * *

Let us draw some conclusions.

Implicit tax rates have been widely used in empirical economic analyses to compare the levels of tax burden in different countries and to follow the results of political decisions.

The European methodological approach has a limited implementation in the case of

Russia. The Russian system of the National Accounts is still in the development stage. Financial account, some sectoral accounts and spreadsheets are still being worked out. Thus the exact implementation of the methodology is impossible, and we may have only approximate estimations.

The tax burden on corporate income in the Russian Federation is not very high in comparison with most European countries. The statutory tax rate on corporate profit is one of the lowest in Europe, but at the same time the total volume of tax incentives under this tax is limited. The tax leverage (the gap between the statutory and implicit tax rates) is very small (in comparison with the EU countries).

The tax burden on labour is also far from being high in comparison with the European countries, but a great part of this burden lies on the side of labor demand, which creates a serious misbalance (tax wedge) in the national labour market.

The tax burden on consumption in the Russian Federation is very close to the highest European levels. If we take into account the “the exported part” of this burden, it will rise to an even higher level.

The environmental tax burden is very low in comparison with the EU countries, and the larger part of this burden is created by resource taxes instead of energy taxes (as in Europe).

References

1. Barro R.J. Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. *Journal of Political Economy*. Vol. 98, № 5 Part 2 (Oct. 1990). PP.103-125.
2. Carey D., Tchilinguirian H. Average effective tax rates on capital, labour and consumption. *OECD ECO/WKP* (2000) 31. Economic Department WP № 258.
3. Chan D., Mintz J. 2013 Annual Global Tax Competitiveness Ranking: Corporate tax Policy at a Crossroads / University of Calgary, The School of Public Policy Research Papers, Volume 6, Issue 35, November 2013.
4. Chan D., Mintz J., 2010. “U.S. Effective Corporate Tax Rate on New Investments: Highest in the OECD.” *Tax & Budget Bulletin* No. 62. Cato Institute, Washington, DC.
5. Environmental taxes. A statistical guide. Eurostat 2013 edition. European Comission. Luxemburg: Publication Office of the European Union, 2013.
6. Heady C. Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy. A Survey. *Fiscal Studies*, vol. 14, №1 (Febr.1993). PP.15-41.
7. Heady C.J. A Diagrammic Approach to Optimal Commodity Taxation . *Public Finance*, Vol.42, 1987. PP.250-263.
8. Kubatova K. The impact of implicit rates on corporate tax revenue in EU countries./ *Societas et ivrisprovidentia*.
9. Lykova L.N. The tax burden in the Russian Economy: is it Excessive or Insufficient? 2014. *Economy.Tax.Law*. 2014.№.PP.4-11.
10. Mendoza E.G., A. Razin A. and Tesar L.L. (1994), “Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption”, NBER Working Paper, No. 4864, September.
11. Sayfieva S. 2012.The Russian tax system: a view from the inside. The Issue of economics. 2012. № 12. PP.116-132.
12. Supply-side solution. N. Y., 1983; Supply-side Economics. Hearing before the Task Force on Tax Policy. Wash., 1981.
13. Tax Reform in EU Member States. 2014 Report. European Commission. *Taxation Papers*. WP №48-2014.
14. Taxation trends in the European Union. Eurostat, 2014. P.286.
15. Turnovsky S.J. Optimal Tax, Debt and Expenditure Policy in a Growing Economy. *Journal of Public Economics*, Vol.60, №1 (1996). PP.21-44.
16. World Bank, 2010. Doing Business 2010. The World Bank, Washington, DC., URL: <http://www.doingbusiness.org/ExploreTopics/PayingTaxes>.

Л. Н. Лыкова, д. э. н., профессор ,
г. Москва, Российская Федерация

НАЛОГОВОЕ БРЕМЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ С ТОЧКИ ЗРЕНИЯ СРАВНИТЕЛЬНОГО АНАЛИЗА

Аннотация. В статье рассматриваются существующие подходы к сравнительным оценкам налогового бремени в России и европейских странах. Проведенные расчеты базируются на макроэкономическом подходе и аналогичных оценках, публикуемых Европейской статистической службой. Налоговое бремя в рамках данного подхода определяется с помощью показателя «скрытой налоговой ставки», которая представляет собой отношение суммы уплаченного налога к макроэкономической оценке соответствующей налоговой базы. Представлены некоторые проблемы оценок распределения налогового бремени, например, исследуются значения «скрытых налоговых ставок» на доходы корпораций, на труд и на потребление для России и европейских стран. Рассматривается проблема существенности не только общего объема налогового бремени для экономики, но и его распределения между различными налоговыми базами (доходы корпораций, доходы физических лиц, конечное потребление). Проведенный анализ показал, что налоговое бремя на различные налоговые базы в Российской Федерации значительно различается, а также имеют место отличия от европейских аналогов. Налоговое бремя на корпоративные доходы и труд в России не является высоким в сравнении с большинством стран Европы, но разрыв между номинальной налоговой ставкой и «скрытой налоговой ставкой» для корпоративных доходов в России слишком мал для того, чтобы сформировать существенные стимулы для долгосрочных инвестиций хозяйствующих субъектов. Налоговую нагрузку на труд главным образом несут работодатели и это формирует существенный дисбаланс на национальном рынке труда. Налоговое бремя на потребление в России приближается к высоким показателям европейских стран (без учета косвенных налогов, связанных с экспортимуществами товарами). В статье показано, что учет «экспортируемой» части налогового бремени косвенных налогов смешает его масштабы на потребление в России до чрезвычайно высоких значений. Налоговое бремя экологических налогов в Российской Федерации в сравнении со странами Евросоюза довольно низко, основную часть этого бремени формируют ресурсные налоги, а в странах Европы — энергетические налоги.

Ключевые слова. Налоговое бремя; «скрытая налоговая ставка»; эффективная средняя налоговая ставка; налоговая конкурентоспособность; налоговая нагрузка на доходы корпораций; налоговая нагрузка на потребление.

Сведения об авторе

Лыкова Людмила Никитична, доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник Института экономики РАН, г. Москва, Россия; профессор кафедры Налоговое консультирование Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия (125993, ГСП-3, г. Москва, просп. Ленинградский, 49); e-mail: lykoval@inecon.ru

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.006](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.006)

УДК: 336.201.1

М. Р. Пинская, д-р экон. наук, доцент¹,
г. Москва, Россия

ПОДХОДЫ К ПОНИМАНИЮ НАЛОГОВОЙ СПРАВЕДЛИВОСТИ

Аннотация. В статье представлены анализ и обобщение идей представителей различных теоретических концепций, обосновывающих научные подходы к определению налоговой справедливости. Посредством метода индуктивного познания, системного подхода, анализа и синтеза сформулирована сравнительная характеристика взглядов представителей классической, неоклассической, кейнсианской, институциональной школы по проблеме налоговой справедливости. Показано преимущество методологии неоинституционализма по сравнению с «мейнстимом»: выводы об экономике делаются с учетом социальных проблем индивидов, а не путем научной абстракции, основанной на строгом соблюдении благоприятных для развития условий. Сторонники классической и кейнсианской научной школы и их последователи полагают, что понятие налоговой справедливости может изменяться в зависимости от характера общественных отношений. В отличие от них, представители институциональной экономики дополняют свой аналитический аппарат инструментарием социальных наук, выдвигая на первый план ценности, традицию, культуру. Такой подход позволяет рассматривать в качестве индикатора налоговой справедливости, с одной стороны, ответственность государства за качество общественных благ, предоставляемых в обмен уплаты налогов, с другой стороны, ответственность налогоплательщиков при выполнении законов. Смещение акцента в сторону рентных платежей позволит обеспечить налоговую справедливость за счет снижения налоговой нагрузки на инвестиции и труд. В статье также приводятся аргументы в пользу того, что существующая социально-экономическая дифференциация населения обусловлена недостатками системы налогообложения доходов физических лиц. Для обеспечения справедливого выравнивания уровня доходов населения и снижения уровня бедности необходимо введение прогрессивной шкалы и установление необлагаемого минимума. Областью применения представленных в статье результатов анализа подходов к пониманию налоговой справедливости могут стать фундаментальные научные исследования по вопросам реализации принципа справедливости в построении налоговой системы и формировании налоговой политики государства.

Ключевые слова. Налоговая справедливость; налоговая льгота; налоговая база; налоговый потенциал; рентный доход; коэффициент Джини.

Актуальность темы исследования. Проблема налоговой справедливости остро стоит на протяжении многих веков, ее истоки лежат в изменении представлений о характере государства: от государства, применяющего «финансовое насилие» [1] в отношении своих подданных в рамках податной системы, до демократического государства. В данном контексте в сознании людей понимание налоговой справедливости тесно связано с исторически меняющимися представлениями о правах человека. В результате научных дискуссий о возможности использования государством диктата власти для общественных целей, границах государствен-

ного вмешательства в экономику, путях достижения справедливого характера распределения общественных благ, разmere платы за услуги, которые предоставляются государством своим гражданам, постепенно выкристаллизовывались концепции о налоговой справедливости как равенстве налогоплательщиков перед публичной властью.

¹ **Пинская Милляша Рашитовна** — доктор экономических наук, доцент, директор Центра налоговой политики и налогового администрирования Института финансово-экономических исследований ФГБУВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», г. Москва, Россия (109456, г. Москва, 4-й Вешняковский проезд, 4); e-mail: MPinskaya@fa.ru.

Степень изученности и проработанности проблемы. Классическая политическая экономия понимает равенство как создание равных возможностей (не результатов), акцентируя внимание на равной защите конституционно установленных прав. Она базируется на концепции «естественных прав» и «общественного договора», идеальном образе рыночного хозяйства, где все люди — товаропроизводители, индивиды, действующие в условиях совершенной конкуренции, и определяющие разумные и справедливые границы публичной власти. Экономическая эффективность достигается тогда, когда ресурсы достаются тем, кто может использовать их наилучшим образом (Парето-эффективность). У основоположника классической политэкономии А. Смита было совершенно однозначное отношение к налоговым льготам; он полагал, что они не соответствуют принципу налоговой справедливости.

Любопытно, что при дальнейшем развитии концепции классической политической экономии камнем преткновения стало представление о рациональном поведении индивида, что послужило причиной разделения концепции на два направления: марксистскую политэкономию и неоклассическую экономику. Произошло это во второй половине девятнадцатого века. Сторонники марксизма подвергли критике принципы рационального эгоизма, в то время как их оппоненты (в первую очередь А. Маршалл) не собирались пересматривать эти принципы, но усилили методологию посредством экономико-математического моделирования рационального поведения индивидов. Сторонник неоклассической школы Э. Селигман разработал убедительное обоснование прогрессивного подоходного налога, позволяющего достичь налоговой справедливости. Несомненной заслугой этого ученого было также проведение важного различия между «сферой охвата» и «бременем охвата» налога. Фактически Э. Селигман провел пионерное исследование

популярной в настоящее время проблемы размыния налоговой базы, разделив место, где формируется налоговая база (в современной экономической теории этому понятию соответствует термин «налоговая база территории»), и место, где эти налоги окончательно взимаются.

В отличие от неоклассиков представители кейнсианской школы придерживаются альтернативной модели макроэкономического регулирования и вместо погони за прибылью предлагают отдать приоритет занятости и заработкам населения, устойчивому росту экономики, как условию гарантии повышения благосостояния и гармонизации социальных отношений. В посткейнсианской картине мира равенство индивидов обеспечивается через их участие в решении общественных дел, и это успешно сочетается с вмешательством государства в экономику. Справедливость достигается благодаря демократическому контролю над государственным перераспределением природной ренты. Сторонники кейнсианской модели полагают, что для успешного развития экономики необходимо «возвращение обществу в лице государства рентных отраслей экономики, извлекающих не заработанные ими доходы» [2].

Дальнейшие научные концепции строились на базе перечисленных представлений о степени государственного вмешательства в экономику, допуская или отрицая целесообразность налогового регулирования экономики [3–6]. К примеру, сторонники экономической теории предложения, к числу которых относится А. Лаффер, рассматривают налоги как фактор экономического развития и регулирования. Монетаристы категорически отвергают возможность выравнивания доходов, в том числе при помощи налогов, усматривая в этом несправедливую уравниловку, лишающую людей стимула бороться за «место под солнцем». Известный представитель монетаристской школы М. Фридман полагал, что через налоги изымается излишнее количество денег.

Общей чертой данных воззрений являлась недооценка рациональности в поведении индивидов, что привело к абстрагированию экономической теории от социальных проблем. Данный пробел был восполнен сторонниками институциональной экономики, которые поставили во главу угла значение системы ценностей, традиций и культуры, а также проблемы отчуждения. Введение в научный оборот категории трансакционных издержек (издержек взаимодействия субъектов) позволило раздвинуть принятые в неоклассической школе рамки анализа экономики, и, тем самым, снять различия между научной абстракцией и практической реальностью. Возможно этим объясняется возникший в последние три десятилетия повышенный интерес к методологии неоинституционализма, подразумевающей, что трансакционные издержки, достигая известного масштаба, могут стать ведущим фактором, определяющим развитие экономической системы. В связи с этим уместно вспомнить работы Дж. Бьюкенена и Дж. Бреннана — «Власть налогообложения» и «Основание правил» [7–8] соответственно. В первой из них обоснованы ограничения правительства в области налогообложения; идеи, представленные во второй работе, с успехом могут быть использованы при совершенствовании налогового администрирования, в частности, при выработке эффективных мер против налоговых злоупотреблений, включая правила контролируемых иностранных компаний, недостаточной капитализации, разработку концепции «бенефициарного собственника дохода» (лица, имеющего фактическое право на доход).

Предлагаемые методы и подходы и их оригинальность (новизна). Ценность позиций неоинституционализма заключается в том, что он сумел обратить внимание мировой научной мысли на необходимость учитывать фактор риска в поведении индивидов. В отношениях, выстраиваемых между государством и

налогоплательщиками, значение неопределенности и непредсказуемости в поведении экономических агентов трудно переоценить. Не случайно представители институциональной школы призывают государство к более четкому контролю над формированием в обществе «правил игры». Государство использует институты принуждения для сдерживания отдельных индивидов от инвестирования в собственное богатство за счет благосостояния других членов общества. Налоговое регулирование играет при этом главную роль, поэтому важно, чтобы перераспределение ресурсов строилось на принципе налоговой справедливости.

По ходу исследования закономерно возникает вопрос — можно ли для достижения налоговой справедливости обеспечить равенство возможностей и открытый доступ к ресурсам всем членам общества и совпадают ли интересы различных уровней власти в процессе перераспределения финансовых ресурсов посредством налогов? Безусловно, нет. В чем же тогда природа налоговой справедливости — в выборе наименьшего зла из нескольких возможных или в стремлении устраниться от несправедливого воздействия и каковы критерии предпочтений? Следует учесть, что такой выбор невозможно осуществить простым большинством голосов. И вряд ли существует форма универсальной справедливости. Должны ли члены общества платить за услуги государства в равной мере или их вклад следует дифференцировать в зависимости от способностей, возможностей и потребностей? Очевидно, что поиск решения проблемы типизации налоговой справедливости сопряжен со множеством сопутствующих вопросов.

Ясно то, что для достижения налоговой справедливости государство, используя принуждение как условие согласия налогоплательщиков с действующей системой перераспределения ресурсов и выполнения ими законов, должно нести ответственность перед налогоплатель-

щиками за результаты своей социально-экономической деятельности. Таким образом критерием налоговой справедливости является ответственность. Данный критерий, сформулированный кстати еще Платоном, применим не только к государству, но и к налогоплательщикам, т. к. налоговая справедливость предполагает ответственность при соблюдении законов, что выражается в своевременной и полной уплате налогов.

Анализ полученных результатов. Предполагается, что допущение справедливости в отношении реального государства и реальных представителей законодательной и исполнительной власти не всегда правомерно. Если обратиться к примеру ваучеризации России, проведенной в начале 1990-х гг., то можно согласиться с мнением А. Илларионова², что люди, провозглашавшие отделение собственности от власти, на практике захватывали госкомпании, государственные здания, получали госфинансирование, добивались вначале пониженных ставок арендной платы, а затем и полного освобождения от платежей государству. Кроме этого приватизации подверглись и природные ресурсы, являющиеся общественным достоянием, и это создало условия для частного присвоения нефтяной и газовой ренты. Абсолютно прав академик Д. С. Львов, который считает, что рентный потенциал месторождения (вклад в цену производимого продукта) не учитывается при налогообложении, т. е. фактически пока не взимается рента с месторождений твердых полезных ископаемых [9; 10]. Отмечая диспропорции в первичном распределении ресурсов, он видит следующий парадокс в налоговой системе: главной составляющей налоговых доходов (около 70 %) является труд, в то время как

уровень заработной платы основной массы работников один из самых низких в мире. Еще в начале 2000-х гг. Д. С. Львов справедливо полагал, что «... система налогообложения неэффективна (несправедлива. — М. П.), она угнетает бизнес, сдерживает рост заработной платы и конечного спроса, искусственно увеличивает затраты на производство отечественной продукции, снижая ее конкурентоспособность, стимулирует сокращение числа рабочих мест. Мы создали некую виртуальную экономическую систему и существуем в ней. Между тем в реальной жизни значительная часть рентного дохода проходит мимо казны, присваивается нефтяниками, газовщиками, рыбаками, металлистами, лесниками и в огромных объемах вывозится за границу» [9].

Идею академика Д. С. Львова о том, что рентный доход России стал не только источником развития экономики, но и основным фактором криминализации собственной экономики, поддерживает достаточно большое число видных ученых (академик Е. М. Примаков, д. э. н., профессор С. С. Дзарасов и др.) [2; 11].

Не углубляясь в проблему тенанизации российской экономики, стоит обратить внимание на недостаток понятийного аппарата в теории финансов, когда происходит отождествление межправительственных отношений с межбюджетными отношениями, налоговой базы региона с его налоговым потенциалом. В результате чего в первом случае происходит подмена субъектов управления (правительств) управляемыми объектами (бюджетами правительств), а во втором — искажается методика планирования и прогнозирования налоговых поступлений в бюджетную систему, что негативно сказывается на методологии обеспечения релевантности информации и достоверности расчетов.

Индикатором ответственного поведения выступает заинтересованность региональных властей в увеличении на-

² Илларионов: В 90-ые не было либерализма, Гайдар наваривался на ГКО. — URL: <http://www.politonline.ru/interpretation/11673704.html>.

логовой базы территории, однако не налогового потенциала³: теневой сектор экономики тоже имеет свой потенциал. В отечественной научной школе принято соотносить понятия «налоговый», «бюджетный», «финансовый», «экономический» потенциалы, в том числе применительно к региону. Следует особо выделить работу А. М. Ляндо о финансовой емкости (потенциале) территорий, в которую включаются «неиспользуемые финансовые ресурсы» [13]. Следуя его логике, можно утверждать, что налоговый потенциал включает в себя «неиспользуемые налоговые ресурсы», а именно — ресурсы теневой экономики, а также ренту.

Представляется, что корректное употребление терминов позволит обратить внимание на следующий существенный недостаток современной налоговой системы Российской Федерации: отсутствие рентного подхода, из-за чего остается мало задействованным главный источник общественного развития — природная рента.

Перекосы в виде исключения из методологии налогообложения рентного подхода уже оказали негативное влияние на формирование фискальной политики. Как известно, в период спада государство проводит экспансионистскую (стимулирующую) фискальную политику, направленную на расширение предложения факторов производства и рост экономического потенциала за счет снижения налогов, увеличения государственных расходов и проведения ограничительной денежно-кредитной политики, требуемой для контроля уровня инфляции. Такая тактика нацелена на увеличение располагаемого дохода и стимулирование совокупного спроса.

Необходимость проведения в современной России фискальной экспансии не

вызывает сомнений, поскольку экономика находится в состоянии спада. Вместе с тем, сохранение принятого способа стерилизации нефтегазовых доходов бюджета за счет формирования специальных суверенных фондов (далее — бюджетного правила) входит в противоречие с необходимостью фискальной экспансии. Бюджетное правило ограничивает рост государственных расходов, поскольку предполагает установление предельного размера дефицита бюджета, что в результате затрудняет стимулирование совокупного спроса.

Изначально введение бюджетного правила было нацелено на слаживание негативных эффектов влияния экономических циклов на фискальную политику государства за счет ограничения роста бюджетных расходов в период усиленного притока валюты от продажи нефти. Для экономики, ориентированной на экспорт сырья, бюджетное правило позволяет диверсифицировать риски падения цен на нефть и, тем самым, снизить зависимость национального платежного баланса от циклических колебаний мировой экономики.

Установление бюджетного правила позволяет контролировать динамику государственного долга по отношению к ВВП и величину разрыва между реальными доходами бюджета и потенциальными доходами в разные периоды делового цикла. Однако сохранение действующего бюджетного правила приведет к разбалансированности бюджета. Например, в 2013–2014 гг. цена на нефть была высока (107,9 и 97,6 долл. США за баррель соответственно), и даже если в 2015 г. она составит 60 долл., для расчета бюджетных расходов на 2016 г. придется заложить 85 долл. за баррель, что значительно превысит бюджетные доходы. В 2017 г., принимая во внимание низкие цены на нефть 2015–2016 гг., произойдет сокращение бюджетных расходов, что также усложнит ситуацию с бюджетной устойчивостью.

³ В издании Всемирного банка налоговый потенциал определяется как «способность базы обложения какой-либо административной единицы приносить доходы в виде налоговых поступлений» [12, с. 201].

В связи с этим следует ввести мораторий на применение бюджетного правила в течение 2016–2017 гг. Данное предложение не идет в разрез с тем фактом, что в настоящее время государство осуществляет оптимизацию структуры государственных расходов и не повышает чистые налоги (разницу между налоговыми поступлениями и трансфертными выплатами).

Прав академик Д. С. Львов, который полагает, что «...налоговая система, в ее традиционном понимании, должна была бы выполнять у нас лишь роль дополняющей рентные платежи системы» [14]. Это позволило бы снизить налоговую нагрузку на такие факторы производства, как труд и капитал и, таким образом, повысить конкурентоспособность отечественной продукции, создать стимулы к созданию новых рабочих мест. «Рента на деле стала бы источником реформирования экономики, разрешения фундаментальных проблем социального устройства России» [15].

Отсюда следует вывод, что ответственное государство стремится к увеличению налоговой базы, а не налогового потенциала. Это является залогом реализации принципа налоговой справедливости в проводимой им налоговой политике.

Если говорить о труде как о факторе производства, нельзя обойти вниманием проблему прогрессивного подоходного налога, как одного из ключевых условий обеспечения налоговой справедливости. Индикатором несправедливого характера налогообложения дохода служит скрытая заработка плата, доля которой, по данным Минэкономразвития, в 2011 г. составила 56 % фонда оплаты труда или 7,4 трлн р., или 13,6 % ВВП⁴. Для сравнения: объем доходов консолидированного бюджета Российской Федерации равен 37 % ВВП, то есть государство недополуч-

яет около трети своих доходов. Однако из этого не следует делать вывод о необходимости повышения налогов на труд, особенно если учесть высокие тарифы страховых взносов. За годы реформ реальная заработная плата снизилась почти в 2,5 раза, а среднедушевой доход — в 2 раза. По расчетам академика Д. С. Львова, «...на 1 доллар часовой заработной платы среднестатистический российский работник производит примерно в 3 раза больший ВВП, чем аналогичный американский. Такой высокой эксплуатации наемного труда не знает ни одна развитая экономика мира» [Там же]. По расчетам Института социально-экономических проблем народонаселения Российской академии наук «...темпы снижения подушевого дохода были не одинаковыми для разных социальных групп. Наибольшее снижение имело место в первой 20 %-ной группе, включающей беднейшую часть населения: с 12 % в 1991 г. до 6,1 % в 2000 г., т. е. в 2 раза. Снижались подушевые доходы и во второй группе — в 1,5 раза, и в третьей — в 1,3 раза, а в четвертой снижение подушевого дохода произошло всего на 10 %. И только доходы пятой 20 %-ной группы, которая представляет наиболее состоятельную часть населения России, не снижались, а росли. Если доля пятой группы в доходах в 1991 г. составляла 31 %, то в 2000 г. она выросла до 47 % — в 1,5 раза» [16]. Распределение общего объема денежных доходов по 20 %-ным группам населения (левая ось) и динамика коэффициента Джини (правая ось) показаны на рис.

В современной России 20 % самых богатых людей получают 47 % всех доходов, с учетом следующих 20 % богатых — 70 % всех доходов. Как видно из рисунка, наблюдается существенная дифференциация между населением с наименьшими доходами (I группа) и наибольшими доходами (V группа), причем эта разница год от года растет: если в 1995 г. она составляла 7,6 раза, то к 2014 г. достигла 9,2 раз. На протяжении почти двадцати-

⁴ Россия показала процент // Ведомости. № 3089 от 25.04.2012 г. URL : http://www.vedomosti.ru/newspaper/articles/2012/04/25/rossiya_pokazala_procent.

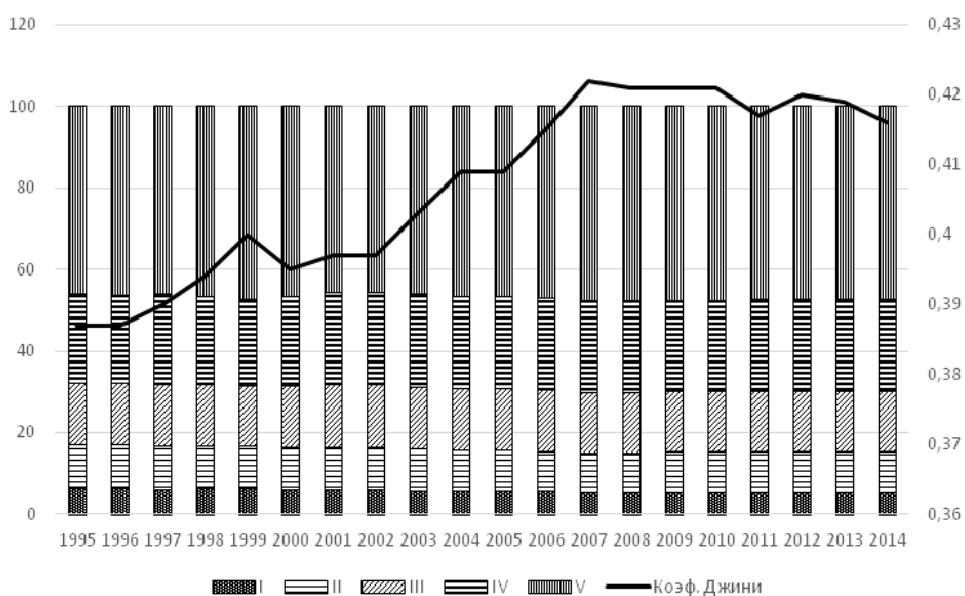
летнего периода (1995–2014 гг.) коэффициент Джини снизился только единожды, в 2000 г. (данные за 2014 г. предварительные). Различия в динамике доходов имели место как до перехода с глобальной на шедулярную систему подоходного налогообложения, с вступлением в силу в 2001 г. гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (2000 г. в 7,9 раз), так и после него (2001 г. в 8 раз). То есть с переходом на пропорциональную шкалу налогообложения ситуация с выравниванием продолжала ухудшаться. Следовательно, проблема заключается в том, что действующая система налогообложения доходов физических лиц не способна обеспечить справедливое выравнивание уровня доходов населения.

По данным Росстата, полученным на основании выборочного обследования бюджетов домашних хозяйств и макроэкономического показателя денежных доходов населения, треть населения России

(34,1 %)⁵ имеет среднедушевые денежные доходы в размере до 15 000 р./мес., 47,8 % от общей численности работающих получали зарплату ниже 15 400 р./мес., а свыше 75 000 р./мес. — 2,5 %. Необходимо установить для целей налогообложения доходов физических лиц необлагаемый минимум в 3-кратном размере установленной величины минимального размера оплаты труда (17 895 р.⁶), что позволит замедлить рост числа бедных в стране. Данная мера будет способствовать реализации принципа справедливости в налоговой системе России, а сопутствующий ей негативный эффект в виде появления выпадающих налоговых доходов будет вполне компенсирован тем, что государству не придется расходовать

⁵ URL : http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/#.

⁶ Для справки: на 1 января 2015 г. МРОТ составляет 5 965 руб. (ст. 1 Федерального закона от 1 дек. 2014 г. № 408-ФЗ).



Основные показатели социально-экономической дифференциации населения в 1995–2014 гг.

(Составлено по данным Федеральной службы государственной статистики.

URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/population/level/#

дополнительные средства на поддержку малоимущих. В данном случае это можно представить как аналог механизма отложенных налоговых платежей (налогового инкрементального финансирования): в условиях кризиса налоговая поддержка трудоспособного населения даст больший эффект, нежели выделение бюджетных средств на социальную поддержку населения.

Основные выводы:

1. В экономической теории существуют различные подходы к пониманию налоговой справедливости. Методологию классической политической экономии отличает акцентирование внимания на создании равных возможностей для реализации конституционных прав индивидов. В то время как их оппоненты — представители кейнсианской научной школы и их последователи, полагают, что для достижения справедливости нужен демократический контроль над перераспределением природной ренты. Общей чертой обоих научных течений является ограничение исследования взаимоотношений «государство — индивид» идеальными рамками совершенных рыночных отношений, абстрагированием от экономических реалий. В противовес так называемому «мейнстриму», считающему, что понятие налоговой справедливости может изменяться в зависимости от характера общественных отношений, институциональная экономика включает в анализ инструментарий социальных наук: на первый план выдвигаются ценности, традиция, культура. Такой подход представляется более правильным, поскольку выводы об экономике, делаемые при условии строгого соблюдения определенных благоприятных для ее развития условий, то есть путем научной абстракции под влиянием трансакционных издержек, могут сильно отличаться от реальной картины. При анализе налоговой справедливости процесс определения «разумной ценности», завершающий

контрактом, реализующим «гарантии ожиданий» (по Д. Коммонсу) — имеет существенное значение, поскольку для достижения справедливости необходимы три структурных элемента трансакции: переговоры, принятие обязательства и его выполнение.

2. Критерием справедливости является ответственность государства перед налогоплательщиками за качество предоставляемых им благ и налогоплательщиков перед государством за соблюдение налоговых законов.

3. Не следует отождествлять государство с реальными представителями законодательной и исполнительной власти и ожидать от них соблюдения справедливости в налоговых отношениях. Негативные примеры частного присвоения природных ресурсов, являющихся общественным достоянием, свидетельствует как раз обратном: рентный доход стал фактором криминализации российской экономики, из-за этого произошло смещение тяжести налогообложения в сторону основных факторов производства — труда и капитала. Возможно в этом кроются причины торможения экономического роста. Об этом, в частности, свидетельствуют проблемы невозможности совмещения действующего бюджетного правила с экспансионистской фискальной политикой государства.

Чтобы достичь налоговой справедливости, необходимо создать условия для прямого государственного перераспределения природной ренты: право на доходы от эксплуатации природных ресурсов принадлежит всему населению. Следует согласиться с академиком Д. С. Львовым в том, что налоговая система должна быть дополнена рентными платежами. Такой подход позволит снять бюджетные ограничители для инвестиционной активности и повысить благосостояние населения. Современная налоговая система Российской Федерации из-за отсутствия прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц не обеспечивает

справедливого выравнивания уровня доходов населения. Необходим возврат от шедулярной к глобальной системе подоходного налогообложения физических лиц с обязательным необлагаемым минимумом.

Список использованных источников

1. Гензель П. П. Налогообложение в России времен НЭПа / П. П. Гензель. — М.: Общество купцов и промышленников России, 2006.
2. Дзарасов С .С. Куда Кейнс зовет Россию? / С. Дзарасов. — М.: Алгоритм, 2012. — 304 с.
3. Avi-Yonah, R. (2006), The Three Goals of Taxation, *Tax Law Review*, 60, 1-28.
4. Duff D. G. (2008), Tax Fairness and the Tax Mix, *The Foundation for Law, Justice and Society*, Oxford.
5. Peric R, Jerkovic E. (2012) Principle of Fairness in Regard to Personal Income Tax, *Interdisciplinary Management Research*, 10. — P. 821–828.
6. Sheffrin S. M. (2013) Tax Fairness and Folk Justice [Electronic resource]. Cambridge University Press. — URL: <http://dx.doi.org/10.1017/CBO9781139026918> (date of access 20.05.2015).
7. Buchanan J., Brennan G. *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*. N.Y.: Cambridge University Press, 1980.
8. Buchanan J., Brennan G. *The Reason of Rules*. Cambridge: Cambridge University Press, 1985.
9. Львов Д. С. Проблемы долгосрочного социально-экономического развития России: науч. докл. на Президиуме РАН 24 декабря 2002 г. — Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2003.
10. Львов Д. С. Система национального дивиденда – планетарная модель XXI века / Д. С. Львов // Экономическая наука современной России. — 2001. — № 3. — С. 5–23.
11. Примаков Е. М. Россия. Надежды и тревоги / Е. М. Примаков. — М. : ЗАО Издательство Центрполиграф, 2015. — 224 с.
12. Россия и проблемы бюджетно-налогового федерализма / под ред. К. Уоллич. — М.: Всемирный банк, 1993. — 164 с.
13. Ляндо А. М. Финансовый баланс народного хозяйства (научные основы, вопросы истории и методология составления): дис. ... д-ра экон. наук / А. М. Ляндо. — Казань: Казанский финансово-экономический институт им. В. В. Куйбышева, 1964. — 577 с.
14. Львов Д. С. Экономика развития / Д. С. Львов. — М.: Экзамен, 2002.
15. Львов Д. С. Перспективы долгосрочного социально-экономического развития / Д. С. Львов // Вестник Российской академии наук. — 2003. — Т. 73, № 8. — С. 675–697.
16. Львов Д. С. Механизмы стабильного экономического роста / Д. С. Львов, В. Ф. Пугачев // Экономическая наука современной России. — 2001. — № 4.

M. R. Pinskaya, Doctor habil. In Economics, Associate Professor,
Moscow, Russia

APPROACHES TO UNDERSTANDING THE TAX EQUITY

Abstract. The article presents analysis and generalization of ideas of representatives of various theoretical concepts that substantiate scientific approaches to definition of the tax equity. The use the method of inductive cognition, system approach, analysis and synthesis has resulted in formulating a comparative characteristic of looks of representatives of the classical, neoclassical, Keynesian and institutional schools at the problem of tax equity. It shows the advantage of the neoinstitutionalism method in comparison to the “mainstream”: conclusions about economy are made with respect to social problems of individuals and not through scientific abstraction based on strict observance of conditions favorable for development. The advocates of the classical and Keynesian scientific school believe that the concept of the tax equity can change depending on the character of public relations. As opposed to them, the representatives of the institutional economy enlarge their analytical machinery with instrumentarium of social sciences by bringing values, traditions and culture to the forefront. Such an approach allows to consider as a tax equity indicator, on one hand, the state responsibility for quality of public benefits rendered in exchange of tax payments and, on the other hand, the taxpayers' responsibility for law enforcement. Shifting the accent towards rental payments allows to provide the tax equity at the expense of decreasing the tax burden on investments and labor. The article also brings forth the arguments in favor of the fact that the existing socio-economic differentiation of population is determined by drawbacks of the personal income taxation system. To provide the equitable levelling-off of per capita ceiling and to level down poverty it is necessary to introduce the progressive taxation scale and establish the tax-exempt minimum. The fundamental research studies on issues of equity principle implementation in building the tax system and forming the state tax policy can become the application area for the above presented results of analyzing approaches to understanding the tax equity.

Key words. Tax equity; tax benefit; taxation base; tax potential; rental approach; Gini coefficient.

Information about the author

Milyausha R. Pinskaya — Doctor habil. in Economics, Associate Professor, Director of Center for Tax Policy and Taxation Administration of Institute of Finance and Economic Research, FGOBUVO “ Financial University under the Government of the Russian Federation”, Moscow, Russian Federation (4 4TH Vishnyakovsky Dr., 109456, Moscow); e-mail: MPinskaya@fa.ru.

Ponkratov V.V., Candidate of Economic Sciences,
Financial University under the Government of the Russian Federation
Moscow, Russia

OIL PRODUCTION TAXATION IN RUSSIA AND THE IMPACT OF THE TAX MANEUVER

Abstract. The author reflects on the current taxation of oil production in Russia, the mechanisms and effects of the tax maneuvers taken in 2013-2014 in the oil industry. In the near future, members of the Customs Union will draw up a unified policy in the area of fuel and energy complex and harmonize the system of export custom duties on oil and petrochemical products. The author formulates proposals for improving the tax system of oil production in Russia, taking into account its developmental prospects, the existing resource restrictions, as well as significance for the budget. In 2011-2014, the Russian Government paid special attention to the issue of improvement of MET, but the latest innovations entail domination of the fiscal function of this tax. The situation in the oil sector demands the opposite – there is a growing need for investments into the development of oil fields in new oil and gas provinces, and the development of transport and refinery capacities. While working out the concept of taxation of crude hydrocarbons extraction, the following approaches should be used: taxation of end results of companies' performance; stimulation of the rational use of natural resources and the fullest extraction of the main and associated components; economic and budgetary efficiency; simplicity of administration. Suggestions are made about how to improvet the Russian system of taxation of extraction of crude hydrocarbons with regard to such taxes as MET, income tax, export duty, and royalties.

Keywords. Taxation of crude hydrocarbon extraction; mineral extraction tax; custom duty; tax maneuver; resource potential of the oil-and-gas industry of Russia; harmonization of taxation within the Customs Union.

From an international perspective, the distinctive feature of the Russian taxation system in oil-and-gas industry is export duties. Another major difference lies in the fact that the mineral extraction tax rate (hereinafter referred to as MET) in respect to hydrocarbon resources is specific and weakly differentiable.

Twelve years of experience in implementing MET show that the current system of resource taxes is inadequate to the role the oil-and-gas industry plays in Russia either in fiscal or regulating terms. The system aims to confiscate the current excess profits, caused by the positive price conditions on the raw materials market.

This approach can be justified only in respect to the projects that involve high investmentsm but it is absolutely unsuitable for such capital-intensive projects as the

development of new fields in the oil-and-gas provinces, and the northern seas shelves. There are no incentives to develop the stripped wells, but numerous tax payments. This does not solve the problem of the natural rent withdrawal into the budget. There are still no real incentives to attract investments into prospecting, recognition, and development of hydrocarbon fields.

The major tasks of resource taxation — withdrawal of rent income and stimulation of efficient use of resources — are are not solved effectively.

The MET innovations implemented in 2008–2015 resulted in the drastic dominance

¹ **Ponkratov Vadim** - Candidate of Economic Sciences, Director of the Center of financial policy, Financial University under the Government of the Russian Federation (Russia, 125993, Moscow, Leningradsky Av., 49); e-mail: vadim.ponkratov@gmail.com.

of the fiscal function. It is primarily due to the high degree of dependence of the Russian economy and the budget revenues on the export of raw materials.

The role of the Russian oil industry in the country's economy and government budget revenues. In 2014, crude oil production was 526,8 mill. tons, which is 0,6 % higher than in 2013. Natural gas extraction in 2014 decreased by 4,2% in comparison with 2013, equalling 650,236 bn. cubic meters. The average price of Urals in 2014 decreased by 9,5 % and was \$ 97,60 per barrel (in 2013, it was \$ 107,88 per barrel). In December 2014, the oil price was \$ 61,07 per barrel, which is 44,4 % lower than in December 2013.

According to the Federal Customs Service of the RF, in 2014 the total export from the Russian Federation was estimated at \$ 496,94 bn., which included: crude oil — \$ 153,88 bn., oil products — \$ 115,65 bn., natural gas — \$ 54,73 bn. Thus, the crude hydrocarbon and its products account for 65,25 % of the Russian export. It shows that the Russian economy is still based on raw materials and depends on the export of energy resources.

In 2014, the consolidated budget of the Russian Federation received 12 670,2 billion rubles, which is 11 % higher than in 2013. In 2014, the amount of MET in the consolidated budget of Russia was equal to 2,904,2 billion rubles, which is 12,8 % higher than in 2013 (Table). This is determined by the MET rate adjustment.

The percent of the MET in the consolidated budget of the Russian Federation is remarkable, but not predominant. It creates a misleading impression that the budget is not that dependant on the hydrocarbon revenues. But the situation becomes different if one adds the export duty on oil, oil products, and gas to the budget equation. It should be remembered that in 2005 it was eliminated from the tax list and is now considered in the "Revenues from Foreign Trade" division.

In 2014, the federal budget received 4,597 bn. rubles from the export customs duties on crude oil, natural gas, and petroleum products. Miscellaneous export customs duties (export of metal, military equipment, machinery and equipment, timber, light industry goods, agricultural products, and products of other branches of the Russian industry) equalled 40,1 bn. rubles only (0,87 %)².

According to the main thrusts of the budget policy in 2015 and 2016–2017, oil and gas revenues are predicted to be 48 %, which corresponds to the pre-crisis rates and demonstrates the crucial dependence of the budget on the hydrocarbon markets prices. Such dependence was evident during the acute phase of the world financial crisis in 2008. Taking into consideration all the uncertainties caused by the hydrocarbon markets prices, the financial stability of the country and its economical growth are facing serious threats. It should be noted that over the past decade the oil exchange prices have been changing in accordance with the laws of the market of derivative financial instruments, not the market of traditional raw products. That is why it is almost impossible to predict the dynamics with a reasonable degree of probability.

One might ask if Russia is able to ensure the level of welfare of its citizens, that would correspond to the standards of developed countries, by simply redistributing the assets received from the production of hydrocarbons

The world experience shows that two baseline scenarios are possible:

1. "Oil curse" – negative effects of the "Dutch disease" (the outrunning growth of salaries in comparison with the increase of labor capacity, increase in cost, national currency appreciation caused by currency

² Information about the Consolidated Budget of the Federal Government of the Russian Federation in 2014. [Electronic resource]. — Access mode: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzhetu-rf/> (Application date: 26.04.2015).

Flow of income into the budgetary system of the Russian Federation in 2007–2014, billion rubles

	Indicator Name	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2014/ 2013, %
1	RF consolidated budget revenues administrated by the Federal Tax Service	7 360,2	7 948,9	6 288,3	7 695,8	9 720,0	10 959,3	11 327,2	12 670,2	111,3
2	MET, including:	1 194,7	1 708,0	1 053,8	1 406,3	2 042,5	2 459,4	2 575,8	2 904,2	112,8
2.1	oil	1 070,9	1 571,6	934,3	1 266,8	1 845,8	2 132,6	2 190,2	2 463,6	112,5
2.2	natural gas	96,3	90,5	75,0	85,1	136,3	257,4	311,7	357,2	114,6
2.3	gas condensate	8,1	8,8	6,9	9,4	6,4	9,8	12,6	16,0	126,7

D

ata on Federal Budgets of the Russian Federation in 2007–2014 provided by the Ministry of Finance and the Treasury Control Offices of the Russian Federation, calculations made by the author.

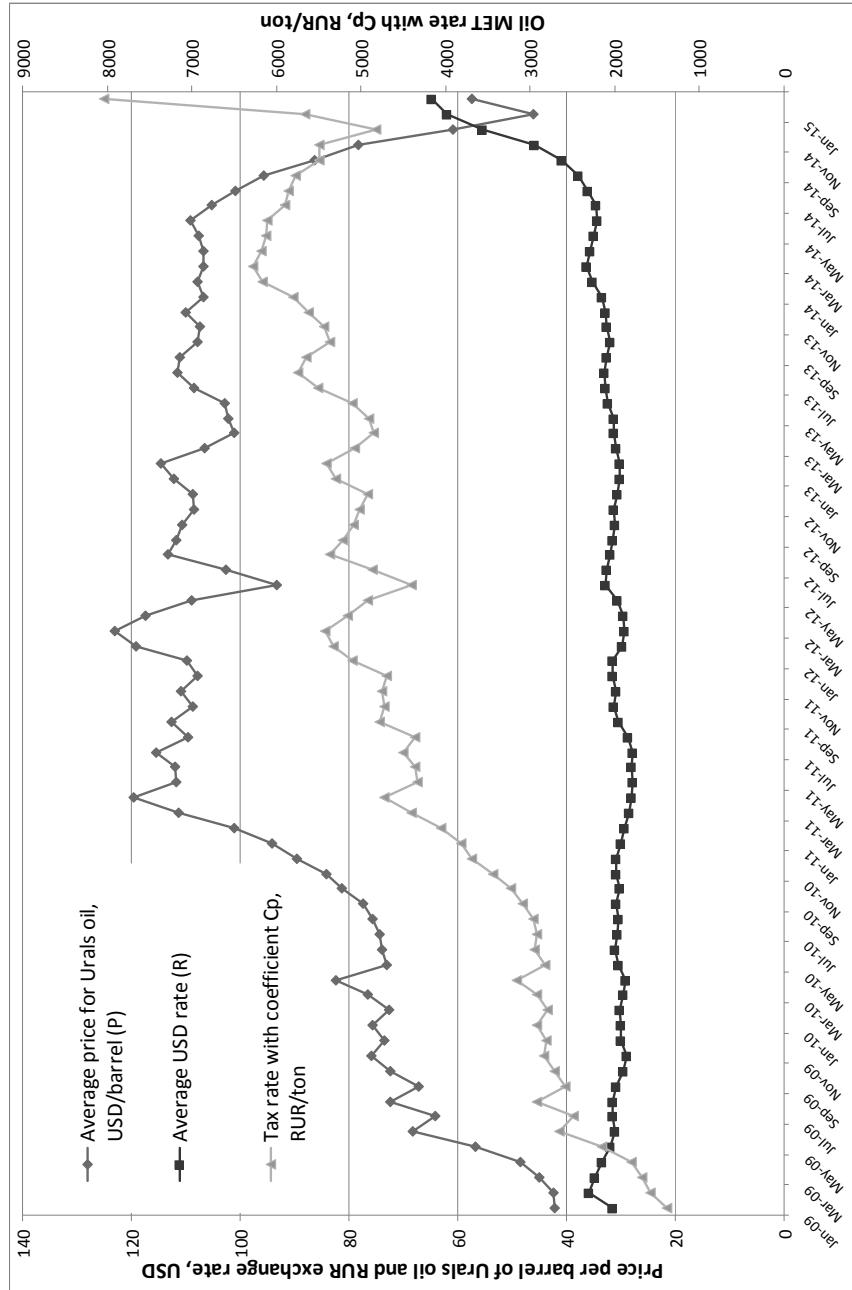


Fig. 1. Oil extraction in major oil-producing world countries, 2013

(Source: BP Statistical Review of World Energy – June 2014, calculations made by the author)

inflows to the oil exporting countries, and as a result the loss of competitive ability of the national manufacturers), and the fact that the political elite has lost the incentives to improve the quality of the economic and social policies.

2. “Oil welfare” of Norway, the United Arab Emirates, Kuwait, Qatar, Saudi Arabia. High living standards of these countries are associated with the state financial allocations based on highly paternalistic ideas of non-refundable benefit payments to the citizens as well as delivering a wide range of social services. Meanwhile, the figures show that it is inappropriate to compare Russia with the “petrostates” mentioned above from the perspective of the models of social and economic policies³. The main reason is Russia’s large population.

The main characteristic of the successful “petrostates” is that the population of each of them does not exceed 5 mill. people (except for Saudi Arabia which has a population of 28 mill. people due to the incomparably large oil and gas potential). This makes 20 tons of hydrocarbons per each citizen a year.

Russia’s share in world oil production is close to 12 %, and in gas production, over 25 % (in total, over 1,1 bn. tons of crude oil equivalent a year). But in 2012 the amount of extracted oil was only 3,67 tons per person. It should be taken into account that Russia is a country with a huge territory and an industrial economic structure, which demands to support the resource-intensive transport infrastructure and conditions the strong domestic energy demand.

In total, Russian economy consumes almost 550 mill. tons of hydrocarbons a year. No wonder that, as a result, the annual volume of net export equals about 4 tons of oil equivalent per one citizen of Russia (the results of 2012). It means that our capabilities in the area of converting the national hydrocarbon potential into the national prosperity are knowingly restricted.

Some basic calculations show that, given the current extra-high world export prices, when Russian oil costs \$ 100 a barrel, the revenue from the export of 4 tons will amount to \$ 3200 a year or \$ 2500 with due regard to expenses.

The raw materials base of the Russian oil industry is estimated to comprise 10 % of the world base. In this, Russia is behind Saudi Arabia, Canada and Iran. However, Russia has great prospects for developing the raw material base, as its oil resources comprise more than a third of the world resources. Most of them are the prospective resources of the C₃ category and are estimated at 12 bn. tons. The regional distribution of oil and condensate is random. In 2013, as well as in the previous years, two thirds of the Russian oil was developed in the West Siberian oil and gas bearing basin; a major part of it was extracted in Khanty-Mansi Autonomous Okrug. It should be noted, though, that the role of Khanty-Mansi Autonomous Okrug in the area of oil extraction has diminished over the past years. This has been caused by a decrease in flow rates of the wells at the oil fields, many of which have been being developed for more than 40 years. Another reason is that the field characteristics of new facilities are becoming worse. More than half (57 % in 2013) of the oil of the West Siberian basin is extracted at 20 fields: 18 are situated in Khanty-Mansi Autonomous Okrug, one is in Yamalo-Nenets Autonomous Okrug, and one (Vankorskoye) is in Krasnoyarsk Krai. Since 2007, the Priobskoye Field has been a leader in oil extraction; in 2013 the field was producing 41,3 mill. tons, or 8 %, of the total Russian oil. The Samotlor Field that used to be a leader, now occupies the second place, with 25,7 mill. tons. The oil reserves have been depleted for more than 70 %. The Volga-Ural oil and gas basin annually supplies about 20 % of the total amount of oil extracted in the Russian Federation. In 2013, it equalled 21,3 %, or 103,4 mill. rubles. The Romashkino Field, the biggest oil field in Tatarstan, plays the main role in the area of oil extraction, despite the fact that its oil

³ Milov, V. Can Russia become the oil heaven // Pro et Contra. — 2006. — № 2–3.

reserves are depleted for almost 88 %. The amount of produced oil equals 103,4 mill. tons. The rest of oil is extracted at nearly a thousand fields⁴.

It is important to note the following problems in the oil-and-gas industry in Russia: the resource gluttony (low coefficient of oil and gas extraction), lack of integral hydrocarbon processing technologies (flaring of associated petroleum gas), predicted depletion of the main oil and gas fields of the West Siberian provinces; hydrocarbon production cost development in the new provinces; insufficient infrastructure for the diversification of hydrocarbons export routes; heavy wear of the transport infrastructure and processing industry; low processing depth.

To sustain the volume of hydrocarbons it is important to:

- develop the fields in the new oil and gas provinces that do not have the appropriate infrastructure. These provinces include the shelves of the north and far east seas, territories north of 65° North latitude⁵;
- develop hard-to-recover oil reservoirs, including high-viscosity oil; the Achim and Valanzhinian gas condensate fields; natural shale gas fields; high-sulphur gas fields, low-pressure gas fields, and the fields with a high percentage of helium.

Tax maneuver in the oil industry of Russia — version 2014. In September 2013, Russia experienced the 2nd “tax maneuver” in the oil area. This maneuver featured an increase in the applied rate of severance tax on oil production and a decrease in rates of export customs duties on crude oil and rates

⁴ Analytical report “The condition of the mineral and raw material base of oil and condensate in the Russian Federation, 01.01.2014” [Electronic resource]. — Access mode: http://www.mineral.ru/Facts/russia/156/506/3_01_oil.pdf (application date: 26.04.2015).

⁵ Energy strategy of the Russian Federation for the period up to 2030.

of export duties on clean petroleum products (except for petrol).

These innovations were set forth in the Federal Law of 30.09.2013 № 263-FZ “On Amending Article 26 of Part Two of the Tax Code of the Russian Federation, and Article 3.1 of the Law of the Russian Federation “On Customs Tariff”.

In the case of extracting the desalted, dehydrated and stabilized oil, the MET rate is 493 rubles (for the period from 1 January to 31 December, 2014), 530 rubles (for the period from 1 January to 31 December, 2015), 559 rubles (for the period from 1 January to 31 December, 2016) for 1 ton of extracted oil. The indicated tax rate shall be multiplied by different coefficients.

The most drastic changes have affected the calculation of MET rates in relation to natural gas and gas condensate. Before, those rates had been absolute values, but starting from 1.07.2014, a calculation formulae has been used. Starting from 1 July, 2014, MET rates for natural gas and gas condensate production have been as follows:

- 42 rubles per 1 ton of gas condensate extracted from all the fields with hydrocarbon resources.
- 35 rubles per 1,000 cubic meters of combustible natural gas extracted from all the fields with hydrocarbon resources.

The indicated tax rate is multiplied by the basic value of the oil equivalent (TOE) and the complexity index (CI) that counts for the difficulty of extraction of combustible natural gas and/or gas condensate from hydrocarbon discoveries, defined in accordance with Article 342.4 of the Russian Tax Code. As for combustible natural gas, the product is added to the value that defines costs related to the transportation of combustible natural gas (TG)⁶.

Attempts to calculate the volume of tax liabilities of oil and gas production

⁶ Federal Law of 30.09.2013 №263-FZ “On Amending Article 26 of Part Two of the Tax Code of the Russian Federation, and Article 3.1 of the Law of the Russian Federation “On customs tariff”.

companies have shown that it is hard to implement the mechanisms to measure the MET rate based on the necessity to calculate the interdependent multi-valued coefficients. That is sure to cause problems in tax administration. Moreover, some index values needed to calculate the tax rate are not available to oil and gas production companies.

In 2012, the export customs duties on crude oil were equal to 60 %, dropping to 59 % in 2014, 57 % in 2015, and 55 % in 2016.

It should be noted that before this tax maneuver, the Government of the Russian Federation started to pay special attention to the improvement of hydrocarbons taxation system. For example, Government Resolution № 700-p of May 3rd, 2012, aims to stimulate extraction of the hard-to-get reserves; it addresses the issue of grading projects by complexity, depending on geological conditions, and features reduced MET rates depending on the complexity category and the reduced export duty rate for super-viscose oil⁷.

The ultimate objective of tax innovations is to involve 2,5 bn. tons of reserves into active development. The Resolution has the potential to confront the crisis and provides the possibility to use additionally reduced MET rates and export customs duties and other means of tax and customs and tariffs stimulation regarding the drastic changes of the world market, including the reduction of the Urals oil price on the world market to levels less than \$ 60 per barrel, and in force-majeure circumstances defined in accordance with the legislation of the Russian Federation.

To stimulate new shelf projects, Government Regulation № 443-p has been adopted;

⁷ Ordinance of May 3, 2012 № 700-p “On Proposal of the Ministry of Energy of Russia to classify the projects concerning development of the sub-soil containing the hard-to-get oil reserves defined on the basis of permeability index and oil viscosity” [Electronic resource]. — Access mode: <http://правительство.рф/gov/results/18899/> (Application date: 26.04.2015).

it concerns grading projects by complexity depending on the geographical position. The main innovations concern the exemption of companies extracting hydrocarbons at new sea fields from export customs duty, and introduction of ad valorem MET tax rates depending on complexity category⁸.

Another objective of the tax innovations is to begin an active geological investigation in the region with expected hydrocarbon resources of 100 bn. tons of reference fuel.

According to the major directions of the tax policy of the Russian Federation for 2015 and 2016–2017, efforts to implement the tax maneuver will continue. All further steps will be defined in view of the agreements reached between the Russian Federation, the Republic of Belarus, and the Republic of Kazakhstan, concerning the functioning of oil and oil products markets within a unitary economic space⁹.

It should be noted that Russia has a large territory that lies in the northern part of the continent and has an industrial economic structure; these facts define the high domestic demand for energy materials. As the MET base rates go up, the tax liabilities of oil producing companies grow dramatically. This affects the price of fuel and energy resources within the country and leads to a multiplicative price growth in the basic industries, prices in transport and agricultural areas.

In September 2014, an government version of the tax maneuver in the oil area was endorsed, which was later formalized in keeping with Federal Law №366-FZ of 24.11.2014¹⁰. The plan is to implement the maneuver within 3

⁸ Decision of Government of the Russian Federation from April 12, 2012 № 443-p “On stimulation of the new shelf projects”.

⁹ Project of the major directions of the tax policy of the Russian Federation for 2015 and a period of 2016–2017 [Electronic resource]. — Access mode: http://www.minfin.ru/ru/tax_relations/policy/index.php (Application date: 26.04.2015).

¹⁰ Federal Law of 24.11.2014 N366-FZ «On Amending Part Two of the Tax Code of the Russian Federation and specific legislative acts of the Russian Federation».

years – from 2015 to 2017. In 2015, the MET will equal 766 rub/ton against an earlier value of 530 rub/ton. In 2016, the MET will equal 857 rub/ton against 559 rub/ton, and in 2017–919 rub/ton.

It is expected that the export customs duty for crude oil will be reduced faster than the budgeted parameters stipulated by Federal Law of 30.09.2013 № 263-ФЗ, and will equal 42 % in 2015, 36 % in 2016, and 30 % in 2017.

The export customs duty for diesel fuel will equal 48 % in 2015, 40% in 2016, 30 % in 2017. The export customs duty for petrol will equal 78 %, 61 %, and 30 %, respectively. The fee for black oil fuel will reach 100 % in 2017.

The formula to calculate *MET* applicable to oils has been changed. Before January 1, 2015, the following formula to calculate the MET rate was applied:

$$MET = 493 \cdot C_p \cdot C_d \cdot C_r \cdot C_{de} \cdot C_{rd}, \quad (1)$$

where C_p is a coefficient that defines fluctuations in world oil prices;

C_d is a coefficient that measures the level of depletion of reserves of a specific subsurface site;

C_r is a coefficient that measures the level of reserves of a specific subsurface site:

C_{de} is a coefficient that measures the degree of difficulty of oil extraction;

C_{rd} is a coefficient that measures the level of depletion of a specific reservoir.

Federal Law №366-ФЗ of 24.11.2014 has defined the following formula to calculate MET:

$$MET = 766 C_p - 520 \times \\ \times C_p (1 - C_d \cdot C_r \cdot C_{de} \cdot C_{rd} \cdot C_{can}). \quad (2)$$

The formula features a new coefficient besides those stipulated by Federal Law № 263:

C_{can} is a coefficient that defines the oil production region and oil properties.

Except for C_p , all the other coefficients in the formulae mentioned above are reduction coefficients. The coefficient that measures fluctuations in world oil prices was 11.1456 in 2014. Let us consider a typical situation

when an oil producing company has no reason to apply other MET rate coefficients. In this case, the MET rate will be $493 \times 11.1456 = 5495$ rub. per 1 ton of the desalinated, dehydrated and stabilized oil. According to the new version of Article 342 of the Tax Code of the Russian Federation, the real MET rate will equal 8,538 rub. per ton of oil. Thus, the MET growth is 3,043 rub., which will lead to the proportional growth of oil prices in the domestic market.

In 2015 the budget is expected to receive 198,3 bn rubles less than stipulated by the Budget Law covering the year 2014 and the 2015–2016 period (a 120 bn. increase in 2016, and a 77,8 bn. increase in 2017).

Calculations show that the parameters of the tax maneuver will cause a reduction of the refinery margin from \$ 55 to \$ 30 per ton.

The figure shows that up to 2014 the dynamics of oil prices fully corresponded to the MET ruble rate. This correspondence was possible due to the stability of the ruble exchange rate against the US dollar, which is the second component of the C_p calculation. The situation changed in the second half of 2014, the tax maneuver was made on January 1, 2015, and in February we noted that the MET ruble rate equalled 8,032 rubles per ton with the price of oil at \$ 57,3 a barrel. It should be noted that on the absolute peak of oil price in March 2012, the MET rate was 5,427 rubles with the oil price at \$ 123,2 a barrel.

Let us convert the oil price from USD/barrel into rub/ton. In this case, the MET rate data with C_p looks smooth but still follows the price fluctuations. The share of MET in oil prices raises concerns. From October 2010 to November 2014 the oil prices varied from 80 to 120 USD/barrel, the share of MET was between 17 % and 22 %.

The figure shows the intervals of the tax maneuvers — the increase in the tax burden and strong values at the beginning of the year. The latest tax maneuver undertaken in February 2015, when the price of oil was 27,432 rub. per ton, raised concerns, because this rate was identical to the August 2013 oil

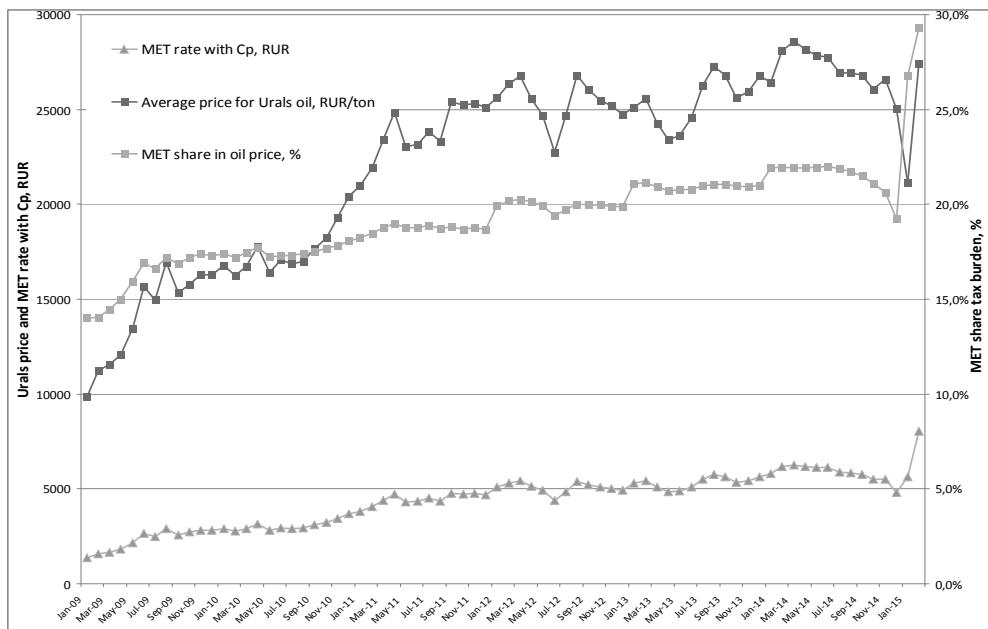


Fig. 2. The dynamics of oil prices, US dollar/ Russian ruble rates, and oil MET rate with C_p from January 2009 to April 2015

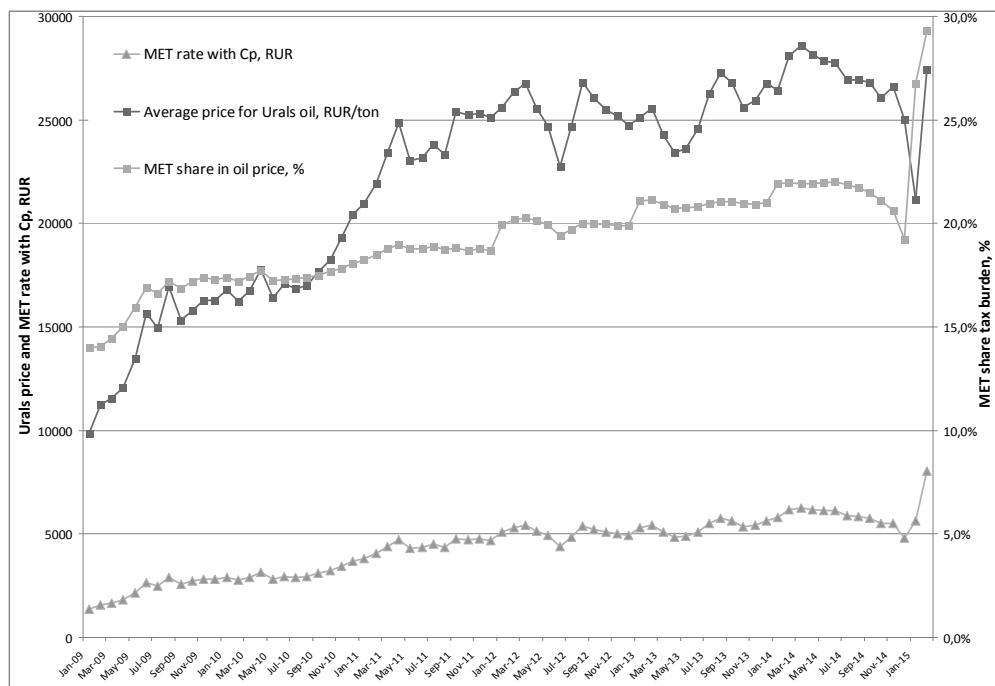


Fig. 3. The dynamics of oil prices in rubles, oil MET rate with C_p , and MET share in oil costs from January 2009 to April 2015

prices -27,263 rub, yet the share of MET had increased from 21,0 % to 29,3 %.

Proposals to improve the oil production taxation system in Russia. The level of cumulative tax burden that oil producing companies bear is much higher than that of the companies from other sectors of economy. This is determined by the policy of the Russian Government. To a certain extent, excessive tax burden might be seen as an effort, on the part of the State, to exclude the resource rent that comes in effect when the subsoil user companies extract hydrocarbons. It is important to boost the technological development of domestic economy with the help of rent income and promote its shift from orientation to fuel and raw materials in the world division of labour.

A revision of natural rent should not deprive the fuel and raw materials industry of its competitive capability. We need to find a balance between the interests of the State and the businesses. It is in the public interest to stimulate investments that will have a stronger impact on the economy and the natural and resource capacity. The fact that this rent relates to the State property does not mean that the public interest will be reduced to the exclusion of the rent from the corresponding industries. Natural rent reinvestment made by the industries conforms with the long-term objectives of the State and the businesses¹¹.

One of the most urgent necessities today is to stimulate the development of new fields which require high operational and capital expenses and feature complex geological conditions, a necessity to create the infrastructure, and a remote location from the world markets. The calculations made by oil and gas institutions show that the MET benefits are not enough to provide profitability of extraction.

It seems that the oil production tax system of the Russian Federation might

benefit by using the following instruments:

1 The mineral extraction tax.

Importantly, the MET is a royalty by nature — the resource owner receives payment for the use of the resource. The subject of our case is oil extraction from the subsoil of the Russian Federation. In terms of economy, the payment has a form of a fee, not a tax due to its reimbursable character. It is important that the current association of MET with the world market prices be abandoned. The possible ways to do it are as follows:

- associate the price coefficient with the Russian domestic price indicators when calculating the MET rate. The Russian Petroleum Exchange may serve as the main source of information;
- change the application procedure for the coefficient measuring the dynamics of the world prices for oil (C_p). It is economically feasible to apply the C_p to the base MET only to the export hydrocarbon resources. It is not hard to trace the flow of produced oil, because the transport infrastructure belongs to “Transneft”. The subsoil user companies should be obliged to submit relevant information to support the MET rate without C_p ;
- stop applying the price coefficient when calculating the MET rate. In this case, the base MET rate must be a little higher, and the fiscal effect must be transferred to the export customs duty on oil and oil products.

The latter option seems to be the most preferable, but it may be unbeneficial in the event of a sharp drop in oil prices and will require operational flexibility on the part of the Government and the legislators.

There are reasons to continue with the oil MET differentiation depending on the basic criteria, and to take this course as the basic scenario of oil production tax system devel-

¹¹ Ponkratov V.V. Improving oil and gas tax system regarding the hydrocarbon potential of the Russian economy // Taxes and Financial Law. — 2012. — № 7.

¹² Ponkratov V.V. Improving taxation of oil production // Finances. — 2011. — № 6.

opment. There is a need to expand the benefits applicable to hard-to-get oil reserves¹².

2 Income tax — the basic tax of the Russian tax system paid by all the economic entities (except those subject to special tax regimes), provided that there is an object of taxation (profit). The possibility of introducing a tax benefit in the form of depletion allowance into the Russian tax regulations ought to be considered. The developed countries actively apply this mechanism to support the profitability and reduce the taxation of profit of specific mining industries.

3 Export customs duty. When a company sells the extracted hydrocarbon resources abroad, it receives extra income resulting from the difference between the domestic and the world prices for energy products.

There is a need to expand the upper limit of the world oil price interval, as stipulated by Para.4 of Article 3.1 of the RF Law "On the customs tariff", by adding several adjusting intervals: the price interval from 182.5 to 290 USD/ton, from 290 to 450 USD/ton, from 450 to 600 USD/ton, and over 600 USD/ton. It would give the current mechanism the ability to work effectively at the current levels of world oil prices and at medium term prices levels — about 80 USD/barrel (582 USD/ton). It would also be possible to maintain the trend of growth of the customs duty share with an increase in export price.

4 Rentals payment system stipulated by the Subsoil Resources Law. This system should be supplemented with payments made for the right to extract mineral resources, regarding mining, geological and feasibility criteria of the field development. Another option is to enable a better assessment and seizure of rent profit through granting licenses to extract mineral resources.

References

1. Alexeev, M., Conrad, R. (2009) The Russian oil tax regime: A comparative perspective. *Eurasian Geography and Economics*, 50 (1), 93-114.
2. BP Statistical Review of World Energy – June 2014.
3. Cremer, H., Gahvari, F., Ladoux, N. (2015). Energy Taxes and oil price shocks. *B.E. Journal of Economic Analysis and Policy*, 15, Issue 2, 475-501.
4. Chemingui, M.A., Hajeeh, M. (2011). Fiscal policy responses to oil price volatility in an oil-based economy. *Public Finance Review*, 39 (2), 288-308.
5. Daniel, P., Keen, M., McPherson, C. (2010). The taxation of petroleum and minerals: principles, problems and practice. US, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund. Routledge Taylor & Francis Group. Pages 1-454.
6. Dieler, J (2013). Evolution of oil taxes: An international perspective. *CESifo DICE Report*, 11 (2), 53-54.
7. Gaddy, C.G., Ickes, B.W. (2005). Resource rents and the Russian economy. *Eurasian Geography and Economics*, 46 (8), 159-583.
8. Garnaut R. (1983). Taxation of Mineral Rents. Oxford: Clarendon Press.
9. Golosov, M., Hassler, J., Krusell, P., Tsyvinski, A. (2014). Optimal Taxes on Fossil Fuel in General Equilibrium. *Econometrica*, 82, Issue 1, 41-88.
10. Hochman, G. Zilberman, D. (2015). The political economy of OPEC. *Energy Economics*, 48, 203-216.
11. Johnston, D., (1994). International

- Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts. Tulsa, US: PennWell Publishing Company.
12. Milov V. Mozhet li Rossija stat' neftjanym raem [Whether Russia become oil paradise]. Pro et Contra, 2006, No.2-3. Pp. 13-18.
 13. Pavlova L.P., Ponkratov V.V., Bloshenko T.A., Efimov A.V., Jumaev M.M. Nalogoooblozhenie nedropol'zovanija v Rossijskoj Federacii [Taxation of subsoil use in the Russian Federation]. Moscow, Voenzheinizdat, 2009. 496 p.
 14. Pavlova L.P., Ponkratov V.V. Sovershenstvovanie NDPI po nefti [Improving the MET on oil]. Finansy – Finance, 2008. no.6, pp. 36-40.
 15. Perchik A.I. Nalogoooblozhenie neftegazodobychi. Pravo. Jekonomika [Taxation of oil and gas. Law. Economy]. Moscow, Nestor Academic Publishers, 2004.
 16. Ponkratov V.V. Nalogovyj manepr v neftjanoj otrasi Rossii [Tax maneuver in the Russian oil production industry]. Neftyanoe khozyaistvo – Oil Industry, 2014, no.9, pp. 58-61.
 17. Ponkratov V.V. Sovershenstvovanie sistemy nalogooblozhenija dobuchi nefti i gaza s uchetom uglevodorodnogo potenciala rossijskoj ekonomiki [Improvement of the system of taxation of oil and gas production in view of the hydrocarbonic potential of the Russian economy]. Nalogi i finansovoje pravo, 2012, no.7, pp. 223-229.
 18. Ponkratov V.V. (2013). Taxation of oil and gas production in the Russian Federation: current status and future forecast. *Interdisciplinary Studies Journal*, Vol 3, no.2, 110-117.
 19. Ponkratov V.V. Sovershenstvovanie nalogooblozhenija dobuchi nefti [Improvement of the system of taxation of oil production]. Finansy – Finance, 2011, no.6, pp. 38-40.
 20. Popov V.V., Safonov Ju.G. Mineral'no-syr'evaja baza toplivno-energeticheskogo i metallurgicheskogo kompleksov Rossii: sostojaniye, perspektivy osvoenija i razvitiya (2006-2020-2050 gg.) [Mineral resources of fuel and energy and metallurgical complexes in Russia: state and development prospects of development (2006-2020-2050 years.)]. Moscow, IGEM RAN, 2006.
 21. Razovskij Ju.V. Sverhpribyl' nedr [Excess profits subsoil]. Moscow, Editorial URSS, 2001.
 22. State Report “The status and use of mineral resources of Russia in 2014”. Moscow, Ministry of Natural Resources and Environment, 2015.
 23. Van der Ploeg, F. (2010). Aggressive oil extraction and precautionary saving: Coping with volatility. *Journal of Public Economics*, 94, Issue 5-6, 421-433.

В. В. Понкратов, канд. экон. наук,
г. Москва, Россия

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОБЫЧИ НЕФТИ В РОССИИ — ПОСЛЕДСТВИЯ НАЛОГОВОГО МАНЕВРА

Аннотация. В статье проанализирована действующая система налогообложения добычи нефти в России, а также механизмы и последствия налоговых маневров 2013–2014 гг. в нефтяной отрасли, так как в ближайшие годы страны Таможенного союза должны выработать единую политику в сфере топливно-энергетического комплекса и гармонизировать системы вывозных таможенных пошлин на нефть и продукты ее переработки. Сформулированы предложения по совершенствованию системы налогообложения добычи нефти в России с учетом перспектив развития отрасли и существующих ресурсных ограничений, а также значения для формирования консолидированного бюджета в части таких налогов, как налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль, экспортная пошлина и платежи, установленные Законом РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1. Правительство в 2011–2014 гг. уделяло повышенное внимание вопросам совершенствования основных положений и нормативного регулирования налога на добычу полезных ископаемых, но последние новации повлекли доминирование фискальной функции этого налога. Положение в отрасли нуждается в обратном — растет потребность в инвестициях в разработку месторождений в новых нефтегазовых провинциях, развитие транспортных и перерабатывающих мощностей. При разработке концепции налогообложения добычи углеводородного сырья необходимо основываться на следующих подходах: налогообложение результата деятельности компаний; стимулирование рационального пользования недрами и наиболее полного извлечения основных и попутных компонентов; экономическая и бюджетная эффективность; простота администрирования.

Ключевые слова. Налогообложение добычи углеводородного сырья; налог на добычу полезных ископаемых; таможенная пошлина; налоговый маневр; ресурсная база нефтегазовой промышленности России; гармонизация налогообложения в рамках Таможенного союза.

Сведения об авторе

Понкратов Вадим Витальевич — кандидат экономических наук, директор Центра финансовой политики Института финансово-экономических исследований Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия (125993, ГСП-3, г. Москва, просп. Ленинградский, 49); e-mail: vadim.ponkratov@gmail.com.

SOCIAL CONSEQUENCES OF TAX REFORMS

DOI: [10.15826/jtr.2015.1.1.008](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.1.008)

УДК 336.02

V. P. Vishnevsky, Doctor of Economics, Professor,
Institute of the Economy of Industry of the NAS of Ukraine,
Kiev, Ukraine

Gurnak A.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor
Moscow, Russia

TAXATION, EVOLUTIONARY ECONOMICS AND TAX POPULATIONS

Abstract. The article applies an evolutionary approach to the study of taxation which, in contrast to neoclassical economics and institutionalism, is focused on the long-term perspective and population determinants of the tax system development. This approach is an element of a new – evolutionary – tax paradigm. The pivotal idea of this paradigm is the idea of tax populations, whose habitats may fall beyond the state borders, as the latter are historically contingent and often unite people who belong to different genetic and socio-cultural communities.

The article presents an empirical and logical investigation of the main tax population. Empirical results are based on the use of the clustering method for the sample including 117 countries. As shown by the undertaken analysis, there are, indeed, groups of countries in the world relatively homogeneous in selected indicators that can be interpreted as some supranational model of tax systems. The clusters obtained, along with a logical analysis of the social and economic development of different countries of the world, allowed us to identify and describe the core features of the main tax populations which are the European, the Chinese-East Asian, The Maghrebi-Middle Eastern, and the Indian-South Asian tax populations.

The concept of main tax populations proposes a new methodological base for tax policy and tax reform activity. This does not mean that the neoclassical recommendations on tax policy and reforms are unimportant in principle, but they must be used primarily as a means of streamlining the tax system within the tax population with regard to its specific context, subject to evolutionary problems of population growth, not as universal recipes for all occasions.

Keywords. Taxation; methodology; evolutionary economics; institution; tax population; tax system; tax policy; tax reform.

Introduction

The tax systems of the world are very diverse. Among them there are those that perform the functions entrusted to them well, and yet there are clear underdogs. For example, those tax systems that are now in the former Soviet Union states (Russia, Ukraine, Belarus) and summarize the twenty five-year natural experiment (1991–2015) in the market transformation of a planned economy — are not the best sample. At least, the reports “Paying Taxes”, periodically published by PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group, classify the tax systems in these countries as the least favourable to business development. It turned out that following the neoclassical prescriptions of reforming and copying foreign tax experience (in this

case, European) had not led to the desired results; rather, it may be well summarized by the former Prime Minister of Russia Viktor Chernomyrdin’s famous formula: “We tried our best — you know the rest”. Thus, similar tax norms (VAT, personal income tax, corporate income tax, etc.) work differently in different settings.

¹ *Vishnevsky Valentine* — Doctor of Economics, Professor, Academician of NAS of Ukraine, Deputy Director of the Institute of Industrial Economics of National Academy of Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine (01011, Kyiv, str. P. Mirnogo, 26); e-mail: vishn@mail.ru.

Gurnak Aleksandr — Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Taxes and Taxation Department, Finance University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia Federation, (125993, Leningradsky Prospekt, 49), e-mail: gurnak@rambler.ru.

In order to identify the causes of this situation and explain how it could happen, it is necessary to expand the traditional horizon of tax research and to analyse not only the current tax issues and the routines already established (what can be called an analysis “within the rules”), but also the issues of long-term strategy development, of scientific vision of the tax system’s future, and regularities in the change of economic entities’ behaviour in space and time, that is, their evolution.

This paper is organized as follows. In the first section we briefly review the existing economic paradigms and their effects on taxation research. In Section II, we explore the scope of conditions for using an evolutionary approach in the study of taxation and define the notion of tax population. It is argued that this approach promotes our understanding of such complex socio-economic process as taxation, and builds a new methodological base for tax policy and tax reform activity. Section III presents an empirical and logical investigation of the main tax population. Empirical results are based on the use of the clustering method for the sample including 117 countries. The clusters obtained, and a logical analysis of social and economic development of different countries of the world allowed us to identify and describe the main features of the main tax populations which are the European tax population, the Chinese-East Asian tax population, The Maghrebi-Middle Eastern tax population, and the Indian-South Asian tax population. Conclusions are drawn in Section IV.

I. Main Economic Paradigms and Taxation

Traditional methodology of scientific research in the field of taxation is the neoclassical theory of welfare economics, coming from the postulates of methodological individualism and rational behaviour of economic agents, taxation of whom leads to changes (growth or loss) in social welfare [1; 2; 3]. Transaction costs

in the neoclassical world are either absent altogether, or present as minor “obstacles”, or “noise”. A starting point of the theory is the utility-maximizing abstract egoist who acts rationally under conditions of his full awareness. Therefore, popular textbooks on public finance, for example, Musgrave and Musgrave (1973) [4], Atkinson and Stiglitz (1980) [5], Rosen and Gayer (2008) [6], usually do not analyse the historical features of the tax cultures and traditions of different countries and civilizations, which, in real life, significantly affect the choice of targets and methods of the tax policy implementation.

Tax institutionalism introduces specific historical aspects of economic relations into the economic theory through the adoption of the postulates about the bounded rationality and information awareness of the economic agents, their opportunistic behaviour [7]. The relationship among the subjects is structured by the rules (restrictions) — those deliberately created by people and/or spontaneous ones. The institutional world, in contrast to neoclassical, is a universe in which the transaction costs are not just some “noise”, but one of the main factors that determine the development of the economy. So, for example, the differences in the national economies’ performance and the tax systems of the border states (South and North Korea, the former West and East Germany, etc.), incomprehensible from the standpoint of neo-classics, can be explained by differences in the institutions’ efficiency [8].

The very question about national economies and the types of tax systems implicitly points to the importance of geographical, genetic, cultural and historical aspects of the economic problems that lie outside the institutional paradigm, and reveals the framework of its use. As noted by Diamond (1994): “... there is increasing recognition that this good-institutions view is incomplete — not wrong, just incomplete — and that other important factors need addressing if poor countries are to become

rich. This recognition has its own policy implications. One cannot just introduce good institutions to poor countries like Paraguay and Mali and expect those countries to adopt the institutions and achieve the per-capita GNPs of the United States and Switzerland ... Good institutions are not a random variable that could have popped up anywhere around the globe, in Denmark or in Somalia, with equal probability. Instead, it seems to me that, in the past, good institutions always arose because of a long chain of historical connections from ultimate causes rooted in geography to the proximate dependent variables of the institutions" [8, p. 439].

Evolutionary theory is critical especially in relation to the static analysis of the economy. The evolutionary approach recognizes the permanent character of changes as the main characteristic of the economic reality. They are thought to emerge not as a short-term phenomenon designed to restore the equilibrium impaired under the influence of exogenous factors, but as a regular feature of economic systems.

Although the presence of permanent changes is recognized by all economists-evolutionists, yet there are some disagreements on the scientific explanation of the nature of these changes [9, pp. 550-551; 10, p. 343]. The representatives of one scientific approach prove that the biological theory of evolution is the bearer of the general ontological logic that can be applied to all kinds of evolutionary processes, including social [11]. The representatives of the second approach, on the contrary, argue that generalized Darwinism is not able to cover the important features of cultural development and, therefore, is no more than an analogy which can be misleading [12].

In any case, the evolutionary theory extends the scope of its application in economics [9, pp. 547-548]. The specific feature of this theory lies in the fact that it introduces the principles of geographism, biologism, and historicism in the scientific analysis. From its standpoint, a man with congenital and/or acquired inclination towards selfish or altruistic

behaviour is part of a geographically separate and self-reproducing population of organisms, the development of which is determined by the laws of genetic and cultural co-evolution [13]. The rules of interaction among people and the organizations created by them are not set once and for all, but are changed, inherited and selected.

Despite the fact that the evolutionary economy offers great opportunities to explain long-term economic development, research of the tax systems' development based on an evolutionary approach has still been rare, while the results received are fragmentary [14; 15; 16; 17; 18]. The reason for such state of affairs is seen in "obsession" with the current tasks of the fiscal policy and the lack of clear strategic vision of the problems, underpinned by an understanding that a single Western-style liberal world, as well as a unified neoclassical theory, has failed. The reality, as always, turns out to be more complicated. The world's new economic order is not a globalist unity, but a multi-polar world of competing civilizations and world's regions that continue to unite around the "core countries". Economic theory is not the neoclassical unity (neoclassical synthesis) either, but the complexes of interrelated concepts, which are competing for the best explanation of the same sphere of economic phenomena (or intersecting spheres of phenomena) and for the forecast of the future development.

II. Formation of the 'Hard Core' of the Evolutionary Taxation Paradigm

The search by the former socialist and newly developing countries of their place in this new multi-polar world, which provides, *inter alia*, the formation of national tax systems, requires intensification of studies that proceed from the new view of the tax issues, and building consensus concerning the "hard core" of an evolutionary approach to studying the patterns of tax systems development.

This core can include the following basic assumptions.

1. The subjects of tax relations (taxpayers and tax authorities) are heterogeneous, prone to altruistic type of behaviour (cooperation with public authorities, tax compliance and rejection of corruption) or to the selfish type of behaviour (defection of public authorities, tax evasion and involvement in corrupt transactions). Explanation of feasibility of economic entities' cooperation, which goes beyond the neoclassical analysis, can be found in the ideas of evolutionary selection and fitness [19], particularly in the socio-biological theory of multilevel (individual and group) selection, according to which group selection is favourable for cooperative subpopulations of subjects [13]. Moreover, co-operators can form clusters that increase the likelihood of cooperation with other co-operators to invade the space of egoists (defectors) and expand its presence in it [20]. They form tax populations united by a common territory and dominant institutions — spontaneous and formal rules with enforcement mechanisms for their implementation, which result from years of interactions among these agents in a specific geographic, biological and socio-cultural environment. Depending on the history of its formation in that environment (the concept of "path dependence"), tax populations differ from one another so that the same causes have different consequences in different populations.

² Meme is a "unit of cultural information acquired through the imitation of others" [21, p. 379]. Memes in taxation are exemplified by the ways of tax evasion, originally found by specialists of one or more enterprises, and then quickly spread through simulation around the entire tax population. This phenomenon is important for the reason that tax legislation, in principle, cannot give answers to your questions in the economy, especially in relation to such complex entities as income and value added. So, in practice, there is always a need for informal interpretation of formal tax rules. And if such a treatment has been successful, it eventually becomes part of the fiscal institutions specific to this population.

³ Habit is an "individual dispositions to engage in previously adopted or acquired behaviour, triggered by specific stimuli" [21, p. 379]. The same ways of tax evasion applied repetitively, become a habit in taxation,

2. Tax institutions evolve over time: they are changed (as a result of genetically and culturally conditioned taxpayers' responses to environmental changes), selected and inherited. This occurs through the social processes of tax memes² and habits³ transfer — on the individual level, and tax routine⁴ — on the level of organizations and society, which can be regarded as social replicators (units of heredity) [21].

This process is cumulative and irreversible and results in growing complexity of tax institutions. The long history of taxation — from archaic natural duties to modern taxes, which are levied in a non-cash form and require sophisticated accounting, public reporting, complex institutions of their verification and validation — is a strong argument in favour of the fact that tax systems, indeed, possess those qualities.

3. Evolution of tax institutions leads to a change in the relative competitive positions of certain tax populations, so that some populations are growing, thus expanding the sphere of influence of their dominant fiscal institutions, while others are reduced (degrade). Thus, evolutionary selection is multi-level (the concept of "multiple levels

that is, a propensity "... to repeat the same act in similar material conditions" [22, p. 16]. Another example of tax habit is a widespread accounting principle of prudence, when financial professionals in a situation of uncertainty prefer to estimate assets on a low value, and obligations (including taxes) — on a high value.

⁴ Organizational routine is «organizational dispositions to energize conditional patterns of behaviour within an organized group of individuals, involving sequential responses to cues» [21, p. 379]. An example of an organizational tax routine is a set of agreed actions of company specialists working with tax authorities that are usually performed by them in the event of a tax audit. In a broader sense, organizational routines are the order (religious, civic, economic), based on the requirements, including mandatory (normative), on how to act in a given situation [23, p. 6]. For example, tax legislation is prescriptions of how a business has to treat certain business transactions for tax purposes, what to do in the internal revenue service if the taxpayer fails to pay taxes in full and on time, etc. For more information about organizational routines, see Becker (2004) [24], Becker (2008) [23].

of selection” [13]) and occurs not only on the level of economic subjects, but also on the level of tax populations.

The proposed conceptualization of tax systems research based on an evolutionary approach which, in contrast to neoclassical economics and institutionalism, is focused on the long-term perspective and population determinants of the tax system development, is one of the elements of the new – evolutionary – tax paradigm.

The pivotal idea of this paradigm is the idea of tax populations, whose habitats may fall beyond the state borders, as the latter are historically contingent and often unite people who belong to different genetic and socio-cultural communities. The priority for further research is to identify correctly such tax populations and to define the limits of their habitats. For this, one should take into account at least three groups of geographically overlapping factors: evolutionary-biological, civilizational-cultural, and socio-economic (Fig. 1).

The importance of considering the

evolutionary and biological factors is determined by their influence on the characteristics of human behaviour, including their preferences and the type of rationality [25], which are of fundamental importance in the economic theory. Modern evolutionary psychology comes from the fact that “... each level of cognitive and behavioural complexity is acquired slowly, gradually, through generation upon generation, over eons of time” [26, p. xiii], and that “... complex mental functions including higher order consciousness exist for the same reason that complex morphological and physiological characteristics exist” [26, p. 11]. Herewith, historically established ethnic groups (races) are characterized by their specific features of action, depending on intelligence (specific reasoning, approaches to problem solving, memorizing, etc.). It should be specially emphasized that, in this case, we are not speaking about value judgments in terms of “better - worse,” especially from the standpoint of the hypothetical superiority of the Western world, but only about the existing

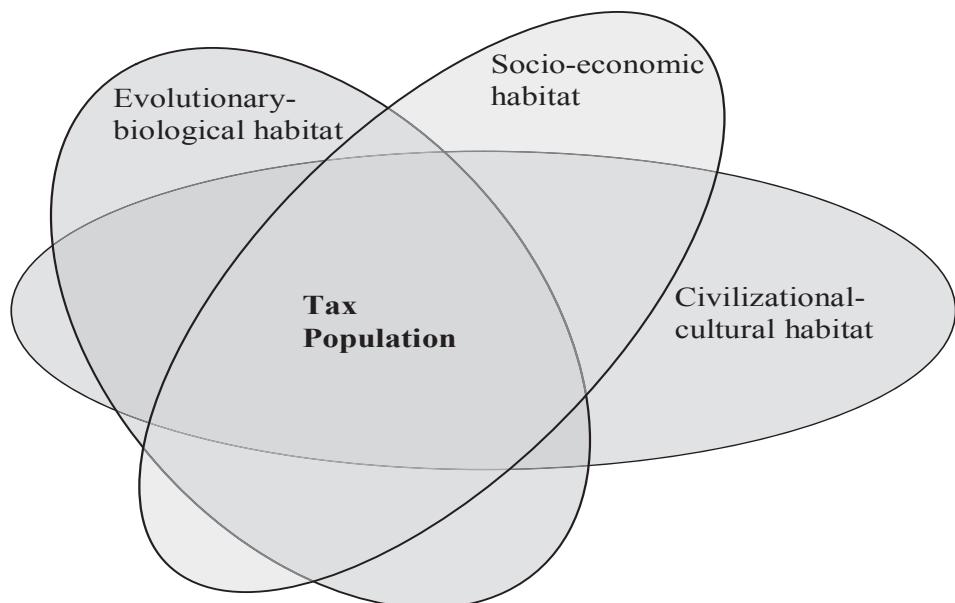


Figure 1. Graphical interpretation of tax population habitats

stat of evolutionary diversity of behavioural patterns that characterize specific holistic lifestyles of races and ethnic groups, which are reflected, among other things, in their IQ which, in turn, is only one (and quite imperfect) of the approaches to assessing the multifaceted capabilities of people. According to the observations by J. Diamond, the inhabitants of New Guinea on average are more intelligent, more alert, better able to express their ideas and active interest in the world around them than the average Europeans or Americans, so that “[a]t some tasks that one might reasonably suppose to reflect aspects of brain function, such as the ability to form a mental map of unfamiliar surroundings, they appear considerably more adept than Westerners” [8, p. 20].

So, on the one hand, there are compelling arguments in favour of the social conditioning of the intellect, that the growing child is developing under the influence of training he receives, of the intelligence valued in the family environment, of the available training materials and hundreds of other social factors [27]. But, on the other hand, biological aspects also play an important role. As Lynn emphasises, “[t]he position of environmentalists that over the course of some 100,000 years peoples separated by geographical barriers in different parts of the world evolved into ten different races with pronounced genetic differences in morphology, blood groups, and the incidence of genetic diseases, and yet have identical genotypes for intelligence, is so improbable that those who advance it must either be totally ignorant of the basic principles of evolutionary biology or else have a political agenda to deny the importance of race. Or both” [28, pp. 159–160]. A long-time scientific debate about what has a greater effect on intelligence – nature or nurture – still remains a subject of controversy among modern environmentalists and geneticists, and so far the chances of the parties have been about 50 to 50 (Tayyari 2004 [29]; see also Richerson and Boyd 2005 [30], Richerson, Boyd and Henrich 2010 [31]).

Fiscal institutions of this population depend on historically established civilization and cultural forms of organizing human life and activity, their shared cultural values, especially religious, which are inherent in all peoples. Civilization, by Huntington (1996) “... is thus the highest cultural grouping of people and the broadest level of cultural identity people have short of that which distinguishes humans from other species. It is defined both by common objective elements, such as language, history, religion, customs, institutions, and by the subjective self-identification of people” [32, p. 24]. Together, they determine the institutions, dominant in a given society, that guide human behaviour, including the one related to the state and taxes. As noted by M. Weber, “[n]o economic ethic has ever been determined solely by religion. In the face of man’s attitudes towards the world – as determined by religious or other (in our sense) ‘inner’ factors – an economic ethic has, of course, a high measure of autonomy in the highest degree. The religious determination of life-conduct, however, is also one – note this – only one, of the determinants of the economic ethic” [33, p. 268].

Islam is a typical example, as it is considered one of the strongest and most viable religions today, and contains a special complex of economic and ethical standards, such as help to the poor, the denial of usury, etc. But at the same time, for the purposes of this study, it is important to take into account that Islam binds nations very different in all senses, such as the Indonesians, Kurds, Moroccans, etc. Therefore, as Huntington says, “... civilization and race are not identical. People of the same race can be deeply divided by civilization; people of different races may be united by civilization. In particular, the great missionary religions, Christianity and Islam, encompass societies from a variety of races. The crucial distinctions among human groups concern their values, beliefs, institutions, and social structures, not their physical size, head shapes, and skin colours” [32, p. 42].

Finally, the socio-economic factors are also important in identifying tax populations, since they determine the economic potential and specific features of the economic order created by people that has its own value — in addition to the factors of biology and culture. The level of economic development and its ability to generate value, and, even to a greater extent, the tax ratio characterizing the level of cooperation among people to create public goods, their relationship to the state and the institute of power as such — these are fundamentally important features of tax populations that determine the opportunities for their sustainable development. It is important to note here that historically established differences in distributing the economic potential among different peoples can be explained by those factors that J. Diamond figuratively called “guns, germs, and steel”. But the roots of these differences should be searched in the physical and biological geography (taking into account the achievements of modern genetics, molecular biology, biogeography, behavioural ecology, molecular biology, epidemiology, etc.) [8, p. 25]. In this connection, it is easy to notice that the level of taxation (tax ratio) in a country is determined not only by the features of the dominant behavioural traits and cultural values, but also by the objective (depending on geographic factors) needs for funding public goods, necessary for the survival and success of society in conditions of the local area. This is evidenced, for example, by the fact that the Nordic countries with lower average annual temperature usually levy greater taxes per capita than the countries of Southern Europe.

Language is also a fundamental civilizational and cultural factor. Yet, as far as tax populations are concerned, the subjects of tax relations have their universal means of communication accounting, based on the

rule of double-entry. Modern taxes are — primarily liabilities of corporations, based on the principle of limited liability and legally obliged to keep records and prepare financial statements. Therefore, the main objects of taxation — documented income and value added of corporations and their assets, income of those engaged in business, which is part of the economic costs — are everywhere the same (if you ignore the details)⁵. It is important to emphasize that, in our understanding, tax populations do not cover the whole economic space of the world, but only that part of it where there operate institutions and organizations providing documentary accounting of transactions and the regular calculation and payment of taxes based on it.

Thus, to identify tax populations' areas, a working hypothesis proposes a methodological approach based on a combination of races (ethnic groups), religion (worldviews) and taxes (per capita considering transaction costs) cartographies.

III. Tax Populations: Identification and Analysis

Empirical analysis (clustering countries). In the static aspect, a tax population can be represented as a group of countries in which tax systems operate in a similar manner, are equally responsive to changes in the same evolutionary-biological, civilization and cultural and socio-economic factors, and have a relatively similar level of the relevant parameters. Cluster analysis allows us to identify relatively homogeneous groups of countries, which can be interpreted as tax populations.

To perform this analysis, we used 19 different indicators that characterize the effect of various factors on the formation and development of tax populations, for a sample covering 117 countries. All these countries are different in terms of economic development, and are located in different geographical regions. The indicators reflect either their state in 2011, or the averages over a number of years.

⁵ This fact makes possible inter-state comparison of taxes, such as, for example, annual "Paying Taxes" from PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group

The group of indicators that reflect the influence of evolutionary-biological factors, include population figures (data source: Index of Economic Freedom from The Heritage Foundation), and the climate: the average temperature of the cold months (January or July) and the average temperature of the hot month (January or July) (Climate Change Knowledge Portal from The World Bank Group).

Estimation of the influence of institutional and cultural factors was based on the indicators of the dominant religion (The World Factbook from Central Intelligence Agency, USA), the size of the shadow economy [34], corruption perception (Corruption Perception Index from Transparency International), and a number of indicators that characterize the state of a country's institutions and are used in the calculation of The Global Competitiveness Index from the World Economic Forum, namely: property rights, public trust of politicians, irregular payments and bribes, wastefulness of government spending, and ethical behaviour of firms. The values of the last five indicators are measured on a scale from 1 to 7, hence, a greater value of the index indicates a more effective functioning of the relevant institution, and a higher number implies a better state of the world. The predominant religion is coded as 1 for Christianity, 2 — Islam, 3 — Buddhism and 4 for other religions.

The socio-economic factor in the development of tax population is represented by the largest number of indicators that can be combined into four subgroups:

- subgroup of economic indicators characterizing the level of economic development of the country for this purpose; two indicators: GDP per capita (including PPP), and the average annual GDP growth over 5 years;
- subgroup of financial performance measure of the state of public finances; includes two indicators: public debt in percentage of GDP

and the budget deficit in percentage of GDP;

- subgroup of social indicators, presented by Gini index;
- subgroup of tax indicators directly characterizes the functioning of the tax system of the state and includes three indicators: (1) the level of tax burden shows the tax rate, measured as the ratio of total tax revenues (including social security fees) to GDP, (2) the number of tax payments (total tax payments), and (3) the time for fulfilling of (complying with) tax obligations (total tax time).

The last two indicators are used in the Paying Taxes rating and reflect ease of paying taxes by the typical enterprise in a country-specific tax system.

Since these indicators are heterogeneous, and some of them are correlated with others, we use factor analysis to reduce the initial set of indicators to a new set containing a smaller number of factors without significant loss of the original information. The factors are linear combinations of initial indicators by which the countries under study are most similar to, or different from, each other. The factors are uncorrelated with each other and allow us to get rid of "statistical noise".

Full information contained in the original set of parameters is reproduced by the same number of factors. But the first factor (*A*) accounts for 41,4 % variance in the initial set of indicators. The first and second main components combined (*A + B*) account for more than half of the variation — 54,6 %, and the first six major components (*A + B + C + D + E + F*) for 80,8 %. Each successive component explains less than 5% variance. Therefore, further clustering of countries was made based on the first six factors.

Factor loadings can be interpreted as the correlations between the factors and the indicators (see Table 1). This allows us to give factors a meaningful interpretation.

The first factor (*A*) is most closely related to the institutional factors (correlation coefficients ranged from 0,793 to 0,948) and

Table 1. Factor Loadings

		Factors					
		A	B	C	D	E	F
1	Tax burden (% of GDP)	0,368	-0,592	0,252	0,174	-0,338	0,143
2	Population (Millions)	-0,008	-0,035	0,085	-0,931	0,050	0,077
3	Total tax payments	-0,584	0,314	-0,007	0,111	0,223	-0,180
4	Total tax time	-0,298	0,132	-0,068	-0,081	0,020	0,860
5	Public debt (% of GDP)	0,255	-0,211	0,690	0,108	0,297	0,165
6	Budget deficit (-) profit (+) as % of GDP	0,107	-0,116	-0,853	0,139	0,121	0,178
7	GDP per capita (PPP)	0,777	-0,441	0,171	0,139	0,016	0,074
8	5 years average GDP growth rate (%)	-0,189	0,438	-0,468	-0,512	0,178	-0,088
9	Gini index	-0,105	0,789	-0,094	-0,055	-0,309	0,207
10	Shadow economy, average	-0,607	0,371	-0,390	0,206	-0,094	0,007
11	CPI 2012 score	0,883	-0,282	0,151	0,109	-0,112	-0,035
12	Property rights	0,931	-0,073	0,124	-0,056	0,035	-0,056
13	Public trust of politicians	0,848	-0,036	-0,289	-0,063	0,010	-0,174
14	Irregular payments and bribes	0,915	-0,213	0,097	0,097	-0,105	-0,047
15	Wastefulness of government spending	0,793	0,078	-0,336	-0,093	0,075	-0,276
16	Ethical behavior of firms, estimates, 2011	0,948	-0,146	0,028	0,065	-0,021	-0,098
17	Dominant religion	0,021	0,134	-0,027	-0,107	0,868	0,022
18	Average temperature of the hot month (January or July)	-0,286	0,642	0,096	0,031	0,494	0,008
19	Average temperature of the cold month (January or July)	-0,253	0,850	0,066	0,063	0,281	0,059

GDP per capita (correlation coefficient is 0,777). The correlation coefficients of other indicators with the first factor are shown in Table 1. This gives reason to interpret it as a projection of the original number of states in which the quality of their institutions is considered in a dialectical relationship with the welfare of the population.

The second factor (*B*) explains the 13,2 % variance in the initial set of indicators. It is most closely related to the average temperature of the cold month, and the Gini coefficient (the correlation coefficients are 0,849 and 0,789, accordingly). Both of these factors characterize the needs of governments in taxes: the first – due to the fact that low winter temperatures account for the high cost of ensuring the proper functioning of the transport infrastructure, maintenance and heating of public institutions, etc., and the second – due to the need to mitigate the problems of social inequality.

The third factor (*C*), which accounts for 9,3 % of the total variance, reflects the state of the public finances (correlation coefficient with a budget deficit of -0,853 and the level of public debt — 0,689). In this case, large values of the main components of *C* indicate a worse state of public finances.

The fourth, fifth and sixth factors account for 6,6 %, 5,5 % and 4,8 % variance, respectively, and reflect the impact on inter-state differences in indicators such as population (factor *D*), the predominant religion (factor *E*) and the standard enterprise cost of tax compliance (factor *F*).

The results of cluster analysis on the basis of theses six factors are shown in Fig. 2.

Cluster 1 contains only two states – the fast-growing China and India. Separately presented in the figure is the rapidly developing Brazil – the largest in area and population among the countries of South America. Each of these large countries is unique in the evolutionary-biological (East Asians, South Asians, Europeans and Mulattoes) and civilizational-cultural (Confucianism, Buddhism, Catholicism) aspects, but together they make up the

“core” of the new workshop of the world, intensive development of which is strongly influenced by the government using its resources, including tax, for active industrial policies [35].

Three relatively numerous clusters can also be identified in Figure 2. They are Clusters 3, 4 and 5.

Cluster 3 includes, mainly, the countries of Central and Southern Africa. These are developing third world countries, many of which share a common history of once being colonies of European countries, but then, after the breakup of the colonial system (decolonization), they faced the problems of formation of effective nation-states, as well as effective tax systems.

Cluster 4 combines highly developed North American and Western European countries. Patterns of socio-economic development, the relationship of citizens to the state and tax systems in these countries, are significantly similar because of their formation on the basis of Western values and legal norms, which can be generally characterized as liberal democracies. The countries in this cluster dominated throughout the twentieth century, but now, for various reasons, they are gradually losing their previous political and economic power [36].

Cluster 5 also includes a number of European countries, but these are the countries of the former Soviet Union, Eastern and Central Europe, as well as developed countries in Latin America (Argentina, Venezuela). Histories of many of these countries are associated with attempts to try to build a society and an economy, and thus a tax system, based on the ideals of socialism as an alternative to the Western European and North American capitalism. Now, many of them have abandoned the old ideologies and principles of farming in favor of those that are more inherent in a mixed economy, connected with the use of such options as a market mechanism and state development planning.

Cluster 6 is, on the one hand, the most numerous — it includes 42 of 117 countries

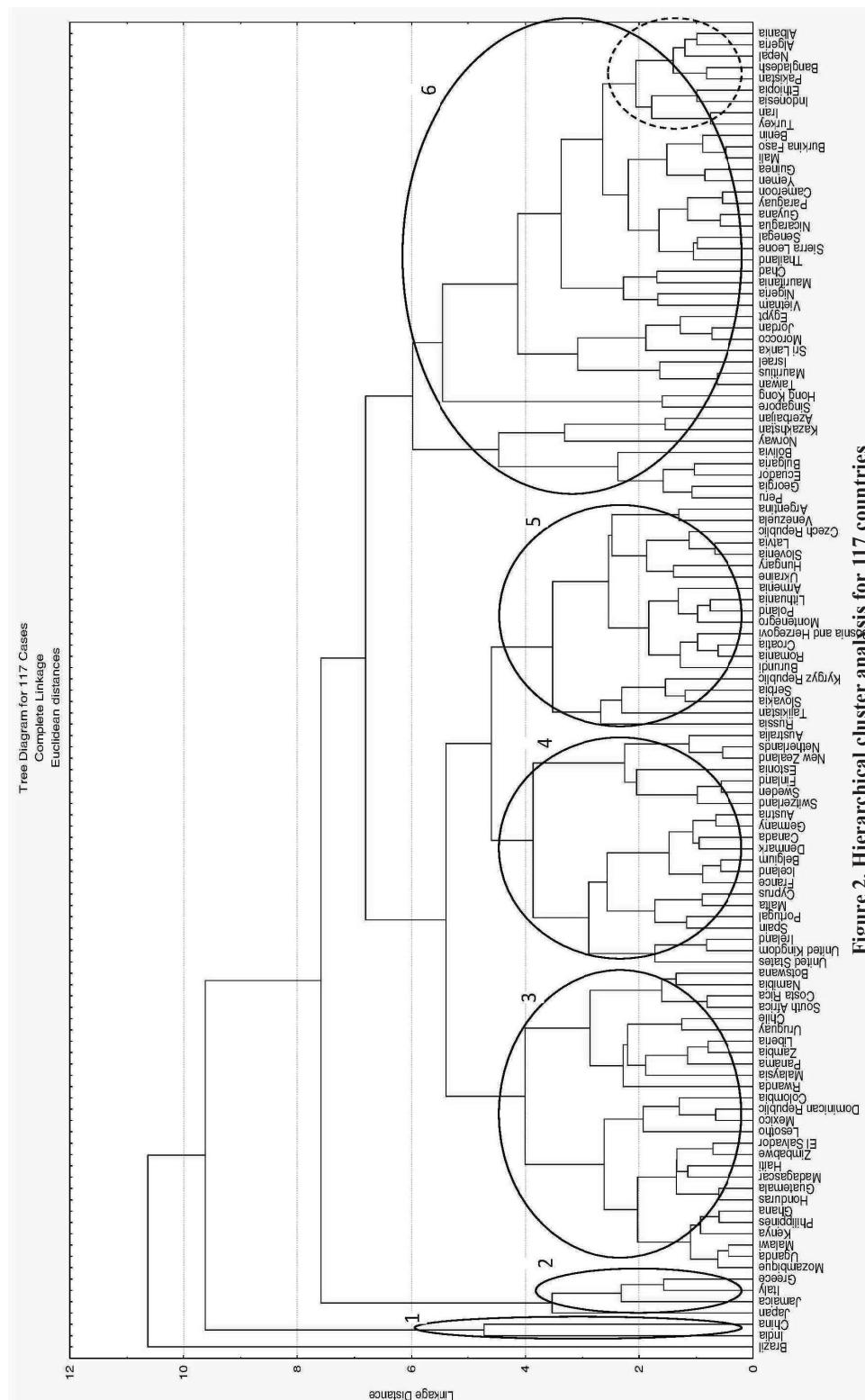


Figure 2. Hierarchical cluster analysis for 117 countries

in the sample. On the other hand, its structure is very heterogeneous and includes mostly relatively small countries in Africa, Asia, South America, and Europe.

At the same time, as part of Cluster 6, the subcluster of Muslim countries in the Middle East and North Africa may be clearly defined. It is depicted as a broken line in Figure 2. The countries of the subcluster are characterized by rapid population growth. However, the growing relative influence of the Muslim countries in the world cannot be put down solely to the growing number of their citizens. Positive and, most importantly, stable economic performance is demonstrated by the countries which are members of the IDB (Islamic Development Bank). For example, Indonesia's economy has grown in recent decades, becoming more significant and more stable and diversified than many outside observers consider. And if today it is the 16th largest economy of the world, by 2030 it could enter the top ten and take seventh place in the world, ahead of major European countries such as Germany, the UK, or France [37]. These facts clearly contradict the long-held beliefs that Islam, in contrast to, for example, Christianity, is negatively correlated with production relations that contribute to the economic development [38, p. 280].

Finally, a quite interesting cluster is Cluster 2, including Japan, Greece, Italy and Jamaica. As for Greece, Italy and Jamaica, one would expect to see them in a cluster of European countries and Japan, next to other East Asian countries. In our view, the combination of these countries into a separate cluster has to do not so much with the long-term evolution of their tax systems, but with a specific situation after 2007–2008, when the aftermath of the financial crisis was a serious challenge not only to the national economies of these countries, but also to their financial systems.

Thus, our analysis has shown that in the world there are, indeed, groups of countries relatively homogeneous in selected indicators that can be interpreted

as some supranational model of tax systems (tax populations of the developed Western European and North American countries, developing former socialist countries of Central and Eastern Europe and Latin American countries, Muslim countries, etc.).

However, interpreting the results of a cluster analysis, it is important to understand its limitations in addressing the problem of identification of tax populations. One of the main technical limitation is the difficulty of forming the initial array of indicators, including the lack of comparable international statistics on dynamics for a sufficiently long period of time. It should also be borne in mind that the statistics are organized by countries of the world, the composition and the boundaries of which are, to some extent, random variables [39]. In addition, the quality characteristics cannot always adequately reflect the quantitative indicators. It is much more relevant to take into account the influence of ethical norms of the dominant religion in the system of tax relations, and the like.

Therefore, to identify appropriate tax populations it is necessary to use the methods of logical analysis in addition to the results of a cluster analysis, allowing to form "perfect images" of such populations.

Logical analysis (creating patterns of tax populations). Building on the methodological approach which leans on the results of the cluster analysis, it is possible to single out the following main tax populations: the European, Chinese-East Asian, Maghreb-Middle Eastern, and Indian-South Asian. Table 2 shows sub-populations of the European tax population and some countries representative of each tax population.

The European tax population, as the name implies, is represented by the Europeans (IQ — 90–107) [28, p. 16]) who are recognized as one of the major human races by all the classic anthropologists. The Europeans have spread far beyond the original area and now constitute a significant part of the population not only in Europe, but also on other continents (the North and

South America, North Asia, and Australia), developed, among other ways, by displacing and eliminating the natives (in North America and Australia). Therefore, the European tax population consists of several sub-populations (Western European, North American, Australian, Latin American, and Eurasian). But the main one — generic — is still the Western European population. The representatives countries are the UK, Germany, France, Italy, Spain. The predominant religion is Christianity (in its varieties developed under the influence of the Reformation), whose relation to the state and tax is characterized by Jesus Christ's response to the Pharisees, "... give to Caesar what is Caesar's and to God what is God's" (Gospel by Matthew, Matt. 22:15-22), and the meaning of which can be interpreted as that the service to God is separated from the service to the state and the problems of tax laws formation and compliance or non-compliance.

According to Max Weber, "... in the main, it has been the work of jurists to give birth to the modern Occidental 'state' as well as to the Occidental 'churches'" [33, p. 299], so that "... submission does not rest upon the belief and devotion to charismatically gifted persons, like prophets and heroes, or upon sacred tradition, or upon piety toward a personal lord and master who is defined by an ordered tradition, or upon piety toward the possible incumbents of office fiefs and office prebends who are legitimized in their own right through privilege and conferment. Rather, submission under legal authority is based upon an impersonal bond to the generally defined and functional 'duty of office'" [33, p. 299].

The European demand for financing public infrastructure, determined, among other factors, by Europe's location in the northern latitudes and by the relatively low average annual temperature, is

relatively high: tax revenues of the central government in the EU are traditionally high and now account for 19 % of GDP (2012), or, calculated per capita, \$ 6,4 thousand (constant international PPP \$), including, for example, \$ 8,4 thousand/pers. in the UK, 5,8 in France, and 3,0 in Spain⁶. Tax legislation in the European countries, although complex, is well-developed, so that the transaction costs are relatively low: the United Kingdom ranks 14th in the Overall Paying Taxes ranking (2014), and 14th in the Corruption Perceptions Index (2014); France — 52nd and 26th, respectively, Spain — 67th and 37th, Germany — 89th and 12nd, Italy — 138th and 69th. Transaction costs are slightly lower in Northern Europe and they rise as we move down to the countries of Southern Europe. Given the differences in the levels of corruption and tax, one could speak about the different models of taxation within a given population (subpopulation). It is obviously, for example, that the Anglo-Saxon model of island taxation in Great Britain is very different from the continental model of Mediterranean Italy. But both of these models are still united by the European community. In this regard, it is important to note that it is not very productive to compare the tax systems of different countries, unless they belong to the same tax population with the same evolutionary-biological, civilizational-cultural, and socio-economic context.

Tax subpopulations of Latin America (representative countries: Argentina, Bolivia, Brazil, Venezuela) and Eurasia (representative countries: Belarus, Russia, Ukraine) are also formed by Europeans who profess Christianity, but in contrast to the Western European, North American and Australian sub-populations (which can be attributed to the Anglo-Saxon group), they have such distinctive features as traditionally more clannish and authoritarian government, as well as coexistence (not displacement) and a mixture of individual ethnic groups and cultures (e.g., in Brazil and Russia). Besides, the Latin American population has historically been

⁶ Hereinafter the figures are calculated according to the World Bank, PricewaterhouseCoopers and Transparency International.

predominantly Catholic, but the Eurasian one – Orthodox. The tax level, both in the Latin American and Eurasian populations, are somewhat lower than in Western Europe, in relative terms ($\approx 15\text{--}17\%$ of GDP), but significantly less ($\approx 2\text{--}6$ times) in absolute terms: the central government taxes per capita with PPP in Bolivia comprise \$ 1,0 thousand/pers., in Brazil — 2,2, in Venezuela — 2,7, and further, in Ukraine — 1,5, in Belarus — 2,6, and in Russia — \$ 3,5 thousand/pers. However, here the situation is much worse with the transaction tax costs – both in terms of the tax law convenience and in relation to corruption. For example, according to the Overall Paying Taxes ranking (2014), Argentina is the world's 153rd and 107th according to the Corruption Perception Index (2014); Brazil is 159th and 69th, respectively,

and Ukraine is 164th and 142nd, Russia is 56nd and 136th.

The Chinese-East Asian tax population is represented by the race of East Asians, often also referred to as Mongoloids (these include the indigenous people of China, Japan, Korea, Mongolia and Tibet [28]). IQ of the East Asians (100-120) is higher than that of the Europeans, which, apparently, can

⁷ Confucianism can be considered as a philosophy (world-view), and as a religion; however, in this case the difference does not matter, the important thing being that Confucianism is the core of the universally recognized norms and values: "East Asians may profess themselves to be Shintōists, Daoists, Buddhists, Muslims, or Christians, but, by announcing their religious affiliations, seldom do they cease to be Confucians" (Encyclopaedia Britannica 2012) [46].

Table 2. Main Tax Populations

European		Chinese-East Asian	Maghrebi-Middle Eastern	Indian-South Asian
Sub-population	Representative countries	Representative countries	Representative countries	Representative countries
Western European	France Germany Italy Spain UK	China Japan Republic of Korea	Egypt Iran Iraq Libya Saudi Arabia Tunisia	India Nepal
North American	Canada USA			
Australian	Australia New Zealand			
Latin American	Argentina Brazil Bolivia Venezuela			
Eurasian	Belarus Russia Ukraine			

be explained, in particular, by genetic factors [28, p. 96–97]. Representative countries are China, Japan, Republic of Korea (South Korea). The dominant ideology (religion) is Confucianism⁷, which requires, on the one hand, that the functions of the government be carried out by the educated and morally blameless people, and, on the other hand, that each individual's behaviour be guided by the principle of acting for the good of the people and the state, not pursuing one's selfish interests. As emphasized by Fukuyama (1995) [40], in Confucianism, harmony and cooperation are preferred over disagreement and competition, and the maintenance of order and respect for hierarchy are central values. With regard to business ethics and tax rules, in contrast to the well-known European principles of Adam Smith, which are a little more than 200 years old, the Confucian tax rules are more than 2000 years old. They require restrictions to the rulers' taxation powers and moderate taxes for citizens (Adams 2001) [41, pp. 50-51]. This requirement is combined with the relatively warm climate of South-East Asia. Indeed, taxes here are traditionally lower than in Western Europe: in China they account for 11 % of GDP or \$ 1,1 thousand/pers., in Japan — 10 % of GDP, or \$ 3,5 thousand/pers., in South Korea — 14 % of GDP or \$ 4,6 thousand/pers (2012). Judged by the time spent on tax obligations, the tax laws are more complicated in Japan and China, and less complicated in South Korea. Corruption in East Asian tax populations with the predominant Confucian outlook is relatively low: Japan perception index ranks 15th in the world, South Korea — 43rd, and China — 100th (2014).

The Middle East, Maghreb tax population includes inhabitants related to the race of South Asians and North Africans, whose IQ is, on average, slightly lower than that of the East Asians and Europeans [28, pp. 54–55]. Representative countries are Iran, Iraq, Saudi Arabia, Syria, Egypt, Libya, Tunisia. Thus, this tax population includes those countries in the Middle East, which practice Islam. This is important, because Islam is

not just a religion, but a factor of identity, spiritual and cultural traditions of the people, so that “[b]elonging to the Muslim community ... creates a special kind of solidarity that is based not only on a single religion, but also on the world-view resulting from the principles of Islam, on relations both to individuals and to the society as a whole, to ideas, and the nature of things” [42, p. 11].

A distinctive feature of Islamic doctrine is the unity of religion and state, spiritual and temporal power. In the domain of public finance and taxes, it is common use of public goods (mineral deposits, channels, dams, etc.) and the mandatory payment of special Muslim taxes, which include the zakat (a compulsory tax for the benefit of the poor), kharaj (a land tax), jizya (a poll tax), etc. [43]. Such taxes, in addition to raising funds for public needs, are designed “... to facilitate the movement of the society towards achievement of Islamic goals, and establishment of a just society” [43, p. 27]. The tax rate differs significantly in some countries of the population (depending on the presence of oil and gas fields¹³), but in general is relatively low. For example, in Egypt it accounts for 14 % of GDP or \$ 0,8 thousand/pers., in Iran — 8 % or \$ 1,4 thousand/pers., in Tunisia — 21 % or \$ 2,2 thousand/pers (2012). Transaction costs related to the payment of taxes also depend on the characteristics of individual countries, but in general are much higher than in the West-European population. For example, assessed by the time spent on tax obligations, oil-producing Iran and Iraq are in the second hundred of countries (although oil producing Saudi Arabia occupies a higher position). Corruption in this region of the world is also considered to be relatively high.

The area of the *Indian-South Asian tax population*, also inhabited by South Asians and North Africans, as the name suggests, is the Indian subcontinent. Representative countries are populous India and Nepal, which are home to more than 1.2 bn people. The main common feature of this population is Hinduism which defines the characteris-

tics of the dominant culture. Unlike in the West here, first, there is no strict division between the religious and socio-economic realities, while practical social norms are consistent with religious rules, so that the existing legal codes can be considered, among others, as an integral part of Hinduism [40; 44]. And, secondly, there is no central religious authority, establishing the rules of orthodoxy. This religion is characterized by the global perception of the world space (dharama) and futuristic vision (karma). In relation to the economy and wealth, Hinduism, like all great religions, warns people about the dangers of wealth accumulation, but it does not deny the rights of property, and, moreover, gives priority to the person over the state [44, p. 9]. In the area of taxes, according to the ethics of Hinduism, they must be defined and understood by taxpayers (the amount of tax, income taxed, and the time of payment), because otherwise the tax collectors could collect more than stipulated and assign a portion of the collected for their own benefit [45, pp. 140-141]. In practice, current taxes in the Indian population are not high, both in relative terms (as of 2010, the share of taxes in GDP in India was 11 %, and in Nepal — 15 %), and, especially in view of the relatively low per capita income, in absolute terms (in India — \$ 0,5 thousand/pers., and in Nepal — \$ 0,3 thousand/pers) (2012). Tax transaction costs in this population are also moderate.

IV. Conclusions

To make a brief conclusion, it should be noted that the tax populations described above are presented as typical; therefore, they do not cover the whole planet or all the countries in the world. In many areas (let us call them “grey”), there are such mixtures of races, religions, cultures, institutions, or such specific historically determined conditions, that it does not seem possible to clearly define their population-tax affiliation. But over time, in the processes of global economic transformations, the situation with tax populations mapping may change

significantly, and it will be possible to identify clearly some of the currently “grey” areas. A major factor in these changes is the increase (decrease) of races and migration of ethnic groups. The latter, as evidenced by the long-term European experience of relations with Muslim immigrants, do not always integrate into the host society, to say nothing of assimilation. Therefore, if some stable social groups, established as a result of the centuries-old process of gene-culture co-evolution, widen (narrow) its habitat, including the crossing of state borders, while maintaining its identity (such as, for instance, separate Islamic communities in Europe [47]), this leads eventually to a change in the tax populations mapping. Furthermore, populations themselves may gradually acquire new qualities determined by a change in their geographical location and increasing frequency of social mutation due to change or recombination of social replicators [10, p. 351]. But, as already noted, in various populations the same reasons — for example, introduction of new taxes or change of existing rates — lead to different consequences that go beyond the traditional neoclassical analysis of the excess tax burden and loss (or gain) of welfare.

Success criteria of tax population development are the relative (compared to other populations) increase in its numbers, the expansion of the range, and the increase of wealth⁸. Prevailing tax rules may be inefficient from the standpoint of conventional economic assessment of costs and benefits, or, for example, by the ease of paying taxes. But if those rules are adapted to the needs of a particular social group so as to allow it to expand its influence in the world, then they are performing well. This does not mean that the neoclassical recommendations on tax policy are unimportant in principle,

⁸ For example, you should consider the fact that the world's Muslim population is expected to increase by about 35 % in the next 20 years, rising from 1,6 billion in 2010 to 2,2 billion by 2030 (Pew Research Centre's Forum on Religion & Public Life 2011) [49].

but they must be used, primarily, as a means of streamlining the tax system within the population with regard to its specific context, subject to evolutionary dynamics of the population growth, not as universal recipes for all occasions.

As has already been noted, a tax population is characterized not so much by formal fiscal rules (as a matter of fact, they can be similar in many countries) but by informal rules that determine people's sustainable attitudes to state and government institutions, and representatives of state and government — to the citizens. As noted by Schumpeter, "... nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts" [48, p. 736]. In this sense, a tax population is the financial "core" of civilization, as the recognition of power by people and their consent to obey it in such a population is not just declared, but confirmed by concrete actions for the disposal of part of the income or property in favour of the government.

Therefore, for the concept of tax populations, it is not the taxes themselves that are important, but the development, competition, and co-evolution of the various ways of organizing the social order and public services — processes that can change the political and economic map of the world and the dominant view of effective taxation and efficient state. So, perhaps, in the near future the U.S. and Western Europe will be replaced by China (Chinese-East Asian tax population) and India (Indian-South Asian tax population) as the world examples, demonstrating in practice their efficiency as states and showing how to build a relationship of citizens and businesses with authorities and how to use taxes to deal with the challenges of sustainable economic development and social welfare of citizens. This is especially important for Russia, which has chosen a strategic alliance with China and a new — Eastern — vector of development, relying not on the Euro-Atlantic, but the Eurasian political values and seeing Eurasia

as a special geographic, historical, social, and cultural integrity.

References

1. Lindahl E. Just taxation — a positive solution (1919) / Erik Lindahl // Classics in the theory of public finance; ed. R. Musgrave and A. Peacock. — New York: Macmillan, 1958. — Pp. 168–176.
2. Hicks J. The Foundations of Welfare Economics / John R. Hicks // The Economic Journal. — 1939. — Vol. 49, № 196. — Pp. 696–712.
3. Musgrave R. The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy / Richard A. Musgrave. — New York: McGraw-Hill, 1959. — 628 pp.
4. Musgrave R. Public Finance in Theory and Practice / Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave; Fourth ed. — New York: McGraw-Hill, 1984. — 824 pp.
5. Atkinson, A. Lectures on public economics / Anthony B. Atkinson, Joseph E. Stiglitz. — New York: McGraw-Hill, 1980. — 620 pp.
6. Rosen H. Public Finance / Harvey S. Rosen, Ted Gayer. — Singapore: McGraw-Hill, 2008. — 640 pp.
7. Simon H. Bounded Rationality and Organizational Learning / Herbert A. Simon // Organization Science. — 1991. — Vol. 2, № 1. — Pp. 125–134.
8. Diamond J. Guns, Germs, and Steel: the Fates of Human Societies / Jared Diamond. — New York: W. W. Norton & Company, 1994. — 480 pp.
9. Witt U. What is specific about evolutionary economics? / Ulrich Witt // Journal of Evolutionary Economics. — 2008. — Vol. 18, № 5. — Pp. 547–575.
10. Stoelhorst J.-W. The Explanatory Logic and Ontological Commitments of Generalized Darwinism / Jan-Willem Stoelhorst // Journal of Economic Methodology. — 2008. — Vol. 15, № 4. — Pp. 343–363.
11. Aldrich H. In defence of generalized Darwinism // Howard E. Aldrich, Geoffrey M. Hodgson, David L. Hull, et al. // Journal of Institutional

- Economics. — 2008. — Vol. 8, № 5. — Pp. 577–596.
12. Nelson R. Universal Darwinism and evolutionary social science / Richard R. Nelson // *Biology and Philosophy*. — 2007. — Vol. 22, № 1. — Pp. 73–94.
13. Wilson D. Rethinking the Theoretical Foundation of Sociobiology / David Sloan Wilson, Edward O. Wilson // *The Quarterly Review of Biology*. — 2007. — Vol. 82, № 4. — Pp. 327–348.
14. Bloomquist K. Tax compliance as an evolutionary coordination game: an agent-based approach / Kim Bloomquist // *Public Finance Review*. — 2011. — Vol. 39, № 1. — Pp. 25–49.
15. Christians A. Historic, Comparative and Evolutionary Analysis of Tax Systems / Allison Christians // University of Wisconsin Legal Studies Research Paper. — 2010. — № 1131. — 26 pp.
16. Garbarino C. An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Theory, Methods and Agenda for Research / Garbarino, Carlo. // Bocconi Legal Studies Research Paper. — Milan: Bocconi University. — 2007. — 23 pp.
17. John P. Ideas and interests; agendas and implementation: an evolutionary explanation of policy change in British local government finance / John, Peter // *British Journal of Politics and International Relations*. — 1999. — Vol. 1, № 1. — Pp. 39–62.
18. Steinmo S. The evolution of policy ideas: tax policy in the 20th century / Steinmo, Sven // *British Journal of Politics and International Relations*. — 2003. — Vol. 5, № 2. — Pp. 206–236.
19. Simon H. Altruism and economics / Herbert Simon // *The American Economic Review*. — 1993. — Vol. 83, № 2. — Pp. 156–161.
20. Langer P. Spatial Invasion of Cooperation / Philipp Langer, Martin Nowak, Cristoph Hauert // *Journal of Theoretical Biology*. — 2008. — Vol. 250, № 4. — Pp. 634–641.
21. Hodgson G. The Mystery of the Routine. The Darwinian Destiny of an Evolutionary Theory of Economic Change / Geoffrey M. Hodgson // *Revue Economique*. — 2003. — Vol. 54, № 2. — Pp. 355–384.
22. Hodgson G. The concept of a routine / Geoffrey M. Hodgson // *Handbook of Organizational Routines*; ed. by Markus C. Becker. — Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. — Pp. 15–28.
23. Becker M. The past, present and future of organizational routines / Markus C. Becker // *Handbook of Organizational Routines*; ed. by Markus C. Becker. — Cheltenham, UK, Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing Limited, 2008. — Pp. 3–14.
24. Becker M. Organizational Routines: a Review of the Literature / Markus C. Becker // *Industrial and Corporate Change*. — 2004. — Vol. 13, № 4. — Pp. 643–677.
25. Robson A. The Biological Basis of Economic Behavior / Arthur Robson // *Journal of Economic Literature*. — 2001. — Vol. 39, № 11. — Pp. 11–33.
26. Palmer J. Evolutionary Psychology. The Ultimate Origins of Human Behavior / Jack A. Palmer, Linda K. Palmer. — Boston, MA: Allyn and Bacon, 2002. — 304 pp.
27. Schaffer E. What Makes A Nation Intelligent? [online] / Eric Schaffer, 2011. — Available at: <http://www.psychologicalscience.org/index.php/video/aps-award-address-2.html>. — 23.05.2015.
28. Lynn R. Race Differences in Intelligence: an Evolutionary Analysis / Richard Lynn. — Washington: Summit Publishers Augusta, GA, A National Policy Institute Book, 2006. — 205 pp.
29. Tayyari F. The genetic basis of intelligence [online] / Farnoosh Tayyari // *The Science Creative Quarterly*, 2004. — Available at: <http://www.scq.ubc.ca/the-genetic-basis-of-intelligence>. — 23.05.2015.
30. Richerson P. Not by Genes Alone: How Culture Transformed Human Evolution / Peter J. Richerson, Robert Boyd. —

- Chicago, London: University of Chicago Press, 2005. — 344 pp.
31. Richerson P. Gene-culture coevolution in the age of genomics / Peter J. Richerson, Robert Boyd, Joseph Henrich // Proceedings of the National Academy of Science of the United States of America. — 2010. — Vol. 107, № 2. — Pp. 8985–8992.
32. Huntington S. The Clash of Civilizations and the Remaking of World Order / Samuel P. Huntington. — New York: Simon & Schuster, 1996. — 367 pp.
33. Weber M. The Social Psychology of The World Religions / Max Weber // From Max Weber: Essays in Sociology ed. by Hans H. Gerth and C. Wright Mills. — New York: Oxford University Press, 1946. — Pp. 267–301.
34. Buehn A. Shadow economies around the world: novel insights, accepted knowledge, and new estimates / Andreas Buehn, Friedrich Schneider // International Tax and Public Finance. — 2012. — Vol. 19, № 1. — Pp. 139–171.
35. OECD. Perspectives on Global Development 2013: Industrial Policies in a Changing World. Shifting up a Gear. — OECD Publishing, 2013. — 18 pp.
36. National Intelligence Council. Global Trends 2030: Alternative Worlds. — National Intelligence Council Publishing, 2012. — 140 pp.
37. McKinsey Global Institute. The archipelago economy: Unleashing Indonesia's potential. — McKinsey Global Institute Publishing, 2012. — 101 pp.
38. Guiso L. People's opium? Religion and economic attitudes / Luigi Guiso, Paola Sapienza, Luigi Zingales // Journal of monetary economics. — 2003. — Vol. 50, № 1. — Pp. 225–282.
39. Wallerstein I. Does India Exist / Immanuel Wallerstein // The Essential Wallerstein. — New York: The New Press, 2000. — Pp. 310–314.
40. Fukuyama F. Confucianism and Democracy / Francis Fukuyama // Journal of Democracy. — 1995. — Vol. 6, № 2. — Pp. 20–33.
41. Adams Ch. For Good and Evil: the Impact of Taxes on the Course of Civilization / Charles Adams. — Lanham, New York, Oxford: Madison Books, 2001. — 539 pp.
42. Mirskij G. Islam: the History and the Present / Georgy N. Mirskij // Novaya i Noveishaia Istoria Journal. — 2010. — № 1. — Pp. 1–39.
43. Jalili A. A Descriptive Overview of Islamic Taxation / Ali Reza Jalili // Journal of American Academy of Business. — 2006. — Vol. 8, № 2. — Pp. 16–28.
44. Gomez-Zimmerman M. The Capitalist Structures of Hinduism / Mario Gomez-Zimmerman // Religion & Liberty. — 1996. — Vol. 6, № 3. — Pp. 8–10.
45. Bose S. Hindu Ethical Considerations in Relation to Tax Evasion / Sanjoy Bose // The Ethics of Tax Evasion. Perspectives in Theory and Practice; ed. by Robert W. W. McGee. — New York: Springer, 2012. — Pp. 135–147.
46. Encyclopædia Britannica Inc. Confucianism [online]. — Available at: <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/132104/Confucianism>. — 23.05.2015.
47. Kern S. French Suburbs Becoming ‘Separate Islamic Societies’ [online] / Soeren Kern, 2011. — Available at: <http://www.gatestoneinstitute.org/2487/french-suburbs-islamic-societies>. — 23.05.2015.
48. Schumpeter J. History of Economic Analysis / Joseph A. Schumpeter. — London: Allen & Unwin (Publishers) Ltd., 1954. — 1283 pp.
49. Pew Research Center’s Forum on Religion & Public Life. The Future of the Global Muslim Population: Projections for 2010–2030. — Washington, D.C.: Pew Research Center, 2011. — 209 pp.

В. П. Вишневский , д-р экон. наук, профессор,
г. Киев, Украина

А. В. Гурнак , канд. экон. наук, доцент,
г. Москва, Россия

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, ЭВОЛЮЦИОННАЯ ЭКОНОМИКА И НАЛОГОВЫЕ ПОПУЛЯЦИИ

Аннотация. В статье предложено использование эволюционного подхода к исследованию налогообложения, который в отличие от неоклассической экономики и институционализма сфокусирован на долгосрочной перспективе и популяционных дегерминантах развития налоговых систем. Такой подход является элементом новой — эволюционной налоговой парадигмы. Стержневая идея этой парадигмы — идея о налоговых популяциях, ареалы которых могут не совпадать с границами государств, поскольку последние исторически случайны и зачастую объединяют людей, принадлежащих к различным генетическим и социально-культурным общинам. Представлены эмпирические и логические результаты исследования основных налоговых популяций. Эмпирические результаты основаны на использовании метода кластеризации для выборки из 117 стран мира. Проведенный анализ показал, что в мире действительно существуют группы относительно однородных стран, которые могут быть истолкованы как наднациональные модели налоговых систем. Полученные кластеры и логический анализ социально-экономического развития различных стран мира позволили выявить и описать наиболее значимые особенности основных налоговых популяций, которыми являются европейская, китайско-восточноазиатская, ближневосточно-магрибская и индийско-южноазиатская налоговые популяции. Концепция налоговых популяций предлагает новую методологическую базу для налоговой политики и реформирования налоговых систем. Это не означает, что неоклассические рекомендации в отношении налоговой политики и налоговых реформ не важны в принципе, однако они должны быть использованы преимущественно как средство формирования налоговой системы в соответствии с траекторией развития той или иной налоговой популяции и учетом ее специфического контекста, а не как универсальные рецепты на все случаи жизни.

Ключевые слова. Налогообложение; методология; эволюционная экономика; институты; налоговая популяция; налоговая система; налоговая реформа.

Сведения об авторах

Вишневский Валентин Павлович — доктор экономических наук, профессор, академик НАН Украины, заместитель директора по научной работе Института экономики промышленности НАН Украины, г. Киев, Украина (01011, г. Киев, ул. П. Мирного, 26); e-mail: vvishn@mail.ru.

Гурнак Александр Владимирович — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия (125993, г. Москва, просп. Ленинградский, 49); e-mail: gurnak@rambler.ru.

ИНФОРМАЦИЯ ДЛЯ АВТОРОВ

журнала Journal of Tax Reform

Общие требования к оформлению, отправке и рассмотрению рукописей статей. Требования идентичны как для статей, присылаемых на английском, так и на русском языках.

1. Все статьи делаются в текстовом редакторе Microsoft Word и сохраняются (передаются в редакцию) в формате docx.

2. Параметры страницы: формат листа – А4, поля по 20 мм со всех сторон, стандартный шрифт – Times New Roman размер шрифта 14, межстрочный интервал – одинарный.

3. Объем рукописи статьи, передаваемой авторами в редакцию составляет не менее 18–25 машинописных страниц (в объем включаются все указанные в п.1-8 данные).

4. В передаваемой в редакцию рукописи статьи должны быть представлены (в требуемой ниже последовательности):

1) индекс УДК. Ставится в начале статьи в верхнем левом углу;

2) в следующей строке – в правом углу печатаются краткие сведения об авторе (авторах), включающие инициалы и фамилии авторов с сокращенным указанием ученой степени и звания, при отсутствии таковых с указанием формы повышения квалификации (аспирантуры, соискательства). Краткие сведения по каждому автору делаются в отдельной строке. После кратких сведений по каждому автору в следующей строке указывается город и страна, которую они представляют. Если авторы представляют один и тот же город и страну, то эта информация указывается только один раз после кратких сведений о последнем авторе;

3) в конце строки с краткими сведениями об авторах делается сноска (после сведений о последнем авторе). В тексте сноски (внизу страницы) по каждому из авторов указываются: фамилия, имя, отчество (полностью), ученая степень, ученое звание, занимаемая должность,

полное название организации – места работы, город, страна, в скобках почтовый адрес организации, личный e-mail;

4) после кратких сведений об авторах через пустую строку указывается название статьи – прописные буквы, полужирный шрифт, выравнивание по центру;

5) через пустую строку – развернутая аннотация к статье объемом 200 – 250 слов. Требования к оформлению развернутой аннотации представлены далее;

6) через пустую строку – ключевые слова к статье (до 10 – 15 слов или слово-сочетаний), наиболее полно отражающие содержание статьи;

Если статья представляется на русском языке, тогда пункты 2 – 6 представляются также на английском языке через две пустые строки. ФИО на английском языке указывается автором, исходя из того, имеются ли у него уже статьи в зарубежных базах данных с определенным написанием ФИО, или в соответствии с имеющимся загранпаспортом. Выполнение данных требований позволит однозначно идентифицировать авторов в различных зарубежных базах данных.

Если статья предоставляется на английском языке, тогда пункты 2 – 6 представляются также на русском языке через две пустые строки.

7) после основных сведений о статье на английском языке через два пустых интервала дается текст статьи на языке публикации. Допускается использование русского или английского языков. Основные требования к содержанию и структуре статьи представлены далее;

8) по окончании текста статьи через пустую строку приводится список использованных источников, основные требования к формированию и оформлению которого даны ниже.

Если статья представляется на русском языке, тогда пункт 8 представляется также на английском языке, требования к формированию и оформлению которого даны ниже.

Пример оформления структуры статьи и ее основных элементов представлен в конце информации для авторов.

Требования по оформлению аннотации статьи

По аннотации к статье читателю должна быть понятна суть исследования. По аннотации читатель должен определить, стоит ли обращаться к полному тексту для получения более подробной информации.

Аннотация является основным источником информации в отечественных и зарубежных информационных системах и базах данных, индексирующих журнал.

1. Аннотация должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);
- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);
- компактной (укладываться в объем от 200 до 250 слов).

2. Аннотация должна включать следующие аспекты содержания статьи:

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

Предмет и тема исследования указываются в том случае, если они не ясны из заглавия статьи.

Метод или методологию проведения работы целесообразно описывать в том случае, если они отличаются новизной

или представляют интерес с точки зрения данной работы. В аннотациях документов, описывающих экспериментальные работы, указывают источники данных и характер их обработки.

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.

3. В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, свойственные языку научных и технических документов, избегать сложных грамматических конструкций. Текст должен отличаться четкостью формулировок и содержать только значимую информацию. Сведения, содержащиеся в заглавии статьи, не должны повторяться в тексте аннотации. В тексте аннотации следует применять значимые слова из текста статьи.

Требования к структуре, содержанию и оформлению текста статьи

1. Материалы статьи должны излагать существенные, законченные и еще не опубликованные результаты экономических исследований. Тематика статей должна соответствовать основным рубрикам журнала.

2. Текст статьи должен быть структурно разбит на разделы. Стандартно должны присутствовать разделы, отражающие:

- актуальность темы исследования;
- степень изученности и проработанности проблемы;

- предлагаемые методы и подходы и их оригинальность (новизна);
- анализ полученных результатов;
- основные выводы.

Каждый из выделяемых разделов должен иметь свой заголовок и выделяться по тексту полужирным шрифтом.

Внимание! В конце статьи обязательно должны быть основные выводы, обобщающие полученные научные и практические результаты, а также обозначающие направления дальнейших исследований по проблеме. Статья должна включать иллюстративный материал, демонстрирующий результаты исследования.

3. Формулы должны быть набраны в редакторе Microsoft Equation и иметь возможность редактирования. Недопустимо использование в тексте статьи автоматической нумерации формул и перекрестных ссылок на формулы или позиции списка литературы.

4. Таблицы (рисунки) должны иметь заголовки (названия) и сквозную порядковую нумерацию в пределах статьи, содержание их не должно дублировать текст. Заголовок размещается над полем таблицы (для рисунков – под рисунком). Все сокращения, использованные в таблицах и рисунках (кроме общепринятых), поясняются в примечании. Если в тексте приводится одна таблица, рисунок или формула они не нумеруются, если более одной, то нумерация обязательна.

5. Весь иллюстративный материал (графики, схемы, фотографии) именуется рисунками, имеет сквозную порядковую нумерацию и представляется в черно-белом варианте. Рисунки должны быть сделаны в формате, позволяющем производить их редактирование и изменение конфигурации без дополнительного обращения к авторам.

Общие требования к оформлению ссылок на источники и списка использованных источников

1. Список использованных источников оформляется в конце статьи и должен содержать не менее 15 источников, из которых не менее 50% ссылки на зарубежные источники. Редакционная коллегия рекомендует в списке литературы ссылаться на статьи из журналов по глобальным индексам цитирования (Scopus, Web of Science).

2. Объем самоцитирования не должен превышать 20%.

3. Ссылки по тексту на соответствующий источник ставятся в квадратных скобках []. Нумерация ссылок делается по мере упоминания в тексте. При этом осуществляется нумерация ссылок в списке использованных источников. Включение в библиографический список источников, ссылки на которые по тексту отсутствуют не рекомендуется.

4. Не допускается включения в список использованных источников в виде отдельных источников материалы справочно-правовых систем (например, материалы СПС «Консультант», «Гарант» и др.), законодательной и нормативно-правовой документации (законы, указы, постановления и т.п.), сборники статистических данных и материалы сайтов статистических служб (электронных баз данных). Ссылки на источники такой информации делаются непосредственно в тексте статей в виде сносок или примечаний.

Требования к оформлению ссылок на источники и списка использованных источников на русском языке

При оформлении библиографических записей в списке использованных источников следует руководствоваться ГОСТ Р 7.0.5 – 2008.

Примеры

1. Монография с двумя авторами. Ковшиков В.А., Глухов В.П. Психолингвистика: теория речевой деятельности: учебное пособие для студентов педвузов. – М.: Астрель; Тверь : ACT, 2006. – 319 с. (Высшая школа).

2. Монография, имеющее более трех авторов. Социально-экономическое обоснование структурных преобразований в горнорудных районах / Е.М. Козаков, В. М. Попов, А.А. Рожков и др. – Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2000.– 315 с.

Краткий экономический словарь / А.Н. Азрилян и др. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Ин-т новой экономики, 2002. – 1087 с.

3. Статья в сборнике. Данилина Г.А. Характеристика иммунного статуса детей, постоянно проживающих в зоне влияния предприятий атомной промышленности // Материалы VII съезда всероссийских эпидемиологов, микробиологов и паразитологов (2–8 июля 2002 г.). – М.: Экос, 2002. – 435 с.– С. 5-15.

4. Статья в журнале. Адорно Т.В. К логике социальных наук // Вопр. философии. – 1992. – №10.– С. 15-25.

Особенности составления ссылок на электронные ресурсы

ГОСТ Р 7.0.5-2008: «Объектами составления библиографической ссылки ... являются электронные ресурсы локального и удаленного доступа. Ссылки составляют как на электронные ресурсы в целом, так и на составные части электронных ресурсов (разделы и части электронных документов, порталов, веб-страниц, публикации в электронныхserialных изданиях, сообщения на форумах и т. п.)».

Примеры

1. Дирина А.И. Право военнослужащих Российской Федерации на свободу ассоциаций // Военное право: сетевой журн. 2007. URL: <http://www/voennoepravo.ru/node/2149>.

2. Лэтчфорд Е. У. С Белой армией в Сибири // Восточный фронт армии адмирала А. В. Колчака. URL: <http://east-front/narod.ru/memo/latchford/htm>.

Для правильного оформления ссылок в соответствии с ГОСТ Р 7.0.5-2008 мож-

но воспользоваться он-лайн сервисом для автоматизированного оформления ссылок, например, www.snoskainfo.ru

Требования к оформлению ссылок на источники и списка использованных источников на английском языке

Ссылки на иностранные источники требуется оформлять в соответствии со стандартом APA (American Psychological Association).

Примеры

Harlow, H. F. (1983). Fundamentals for preparing psychology journal articles. Journal of Comparative and Physiological Psychology, 55, 893-896.

O'Donoghue, T., & Clarke, S. (2010). Leading learning: Process, themes and issues in international contexts. London: Routledge.

Game, A. (2001). Creative ways of being. In J. R. Morss, N. Stephenson & J. F. H. Rappard (Eds.), Theoretical issues in psychology: Proceedings of the International Society for Theoretical Psychology 1999 Conference (pp. 3-12). Sydney: Springer.

Для правильного оформления ссылок в соответствии со стандартом APA (American Psychological Association) можно воспользоваться он-лайн сервисом для автоматизированного оформления ссылок, например, www.citationmachine.net/apa/cite-a-journal

Ссылки на русскоязычные источники необходимо оформлять с использование транслитерации по системе Библиотеки Конгресса (LC).

Примеры

Описание статьи из журнала:
 Zagurenko A.G., Korotovskikh V.A., Kolesnikov A.A., Timonov A.V., Kardymon D.V. Tekhniko-ekonomiceskaya optimizatsiya dizaina gidrorazryzva plasta [Techno-economic optimization of the

design of hydraulic fracturing]. Neftyanoe khozyaistvo – Oil Industry, 2008, no.11, pp. 54-57.

Описание материалов конференции:
Usmanov T.S., Gusmanov A.A., Mullagalin I.Z., Muhametshina R.Ju., Chervyakova A.N., Sveshnikov A.V. Features of the design of field development with the use of hydraulic fracturing. Trudy 6 Mezhdunarodnogo Simpoziuma "Novye resursosberegayushchie tekhnologii nedropol'zovaniya i povysheniya neftegazootdachi" [Proc. 6th Int. Symp. "New energy saving subsoil technologies and the increasing of the oil and gas impact"]. Moscow, 2007, pp. 267-272. (In Russian).

Описание книги (монографии, сборники):

Nenashev M.F. Poslednee pravitel'stvo SSSR [Last government of the USSR]. Moscow, Krom Publ., 1993. 221 p. Ot katastrofy k vozrozhdeniju: prichiny i posledstvija razrushenija SSSR [From disaster to rebirth: the causes and consequences of the destruction of the Soviet Union]. Moscow, HSE Publ., 1999. 381 p.

Описание Интернет-ресурса:

Pravila Tsitirovaniya Istochnikov (Rules for the Citing of Sources) Available at: <http://www.scribd.com/doc/1034528/> (accessed 7 February 2011).

Описание диссертации или авторефера диссертации:

Semenov V.I. Matematicheskoe modelirovanie plazmy v sisteme kompaktnyi tor. Diss. dokt. fiz.-mat. nauk [Mathematical modeling of the plasma in the compact torus. Dr. phys. and math. sci. diss.]. Moscow, 2003. 272 p.

Для правильной транслитерации рекомендуется воспользоваться он-лайн сервисом для автоматизированной транслитерации, например, www.translit.ru (вариант системы Библиотеки Конгресса (LC)).

Предоставление сведений об авторе (авторах) статьи

1. Дополнительно к сведениям об авторах в рукописи статьи, приводимым в соответствии с перечисленными ранее требованиями, к статье в отдельном файле прилагается расширенный перечень сведений об авторах на русском и английском языке, включающий:

- 1) фамилию, имя, отчество (полностью);
- 2) ученая степень, ученое звание (полностью);
- 3) место работы в соответствии с официальным названием организации;
- 4) занимаемая должность;
- 5) почтовый адрес организации – места работы (с указанием почтового индекса);
- 6) почтовый адрес для переписки (с указанием почтового индекса);
- 7) e-mail;
- 8) рабочий и сотовый телефон (если имеется);
- 9) SPIN-код персональный идентификационный код автора в SCIENCE INDEX (если имеется).

2. ФИО на английском языке указывается автором, исходя из того, имеются ли у него уже статьи в зарубежных базах данных с определенным написанием ФИО, или в соответствии с имеющимся загранпаспортом.

Структура статьи

Индекс УДК (Times New Roman 14 пт, выравнивание по левому краю)

И.И. Иванов, д-р экон. наук, профессор,

П.П. Петров, канд. экон. наук, доцент,

(Times New Roman 14 пт, выравнивание по правому краю)

г. Екатеринбург, Россия,

(Times New Roman 14 пт, курсив, выравнивание по правому краю)

М.М. Михайлов,

г. Пермь, Россия

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ НА РУССКОМ ЯЗЫКЕ

(Times New Roman 14 пт, полужирный, прописные буквы, выравнивание по центру)

Аннотация статьи на русском языке

(200 – 250 слов, Times New Roman 12 пт, выравнивание по ширине)

Ключевые слова на русском языке (до 10 – 15 слов или словосочетаний, Times New Roman 12 пт, выравнивание по ширине)

Ivanov I.I., doctor of economics, professor,
Petrov P.P., candidate of economic sciences, associate professor,
Ural Federal University
named after the first President of Russia B.N. Yeltsin,
Ekaterinburg, Russia,
Mikhailov M.M., candidate,
Perm builder Ltd,
Perm, Russia

НАЗВАНИЕ СТАТЬИ НА АНГЛИЙСКОМ ЯЗЫКЕ

(Times New Roman 14 пт, полужирный, прописные буквы выравнивание по центру)

Аннотация статьи на английском языке

(200 – 250 слов, Times New Roman 12 пт, выравнивание по ширине)

Ключевые слова на английском языке (до 10 – 15 слов или словосочетаний, Times New Roman 12 пт, выравнивание по ширине).

Текст статьи (на русском или английском языках). (Times New Roman 14 пт)

Список использованных источников (Times New Roman 14 пт, полужирный, выравнивание по центру).

Список использованных источников на английском языке/с использованием транслитерации (Times New Roman 14 пт, полужирный, выравнивание по центру).

Information about the authors

Ivanov Ivan – Doctor of Economics, Associate Professor, the Department of economics,
Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Ekaterinburg,

Journal of Tax Reform

2015 Том 1 № 1

Издание зарегистрировано в Федеральной службе
по надзору в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций
(Роскомнадзор)

Свидетельство о регистрации
средства массовой информации
ПИ №ФС77-61465 от 10.04.2015 г.

Учредители и издатели журнала:

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина».
Адрес: 620002, г. Екатеринбург, К-2, ул. Мира, 19

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Байкальский государственный университет экономики и права».
Адрес: 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА
620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19. а/я 10
Тел. +7 (343) 375-97-20
E-mail: 5symposium@mail.ru
Сайт журнала в сети Интернет: jtr.urfu.ru

Подписано в печать 19.06.2015. Формат 70x100 1/16
Бумага писчая. Печать плоская. Усл. печ. л. 10,0
Уч. изд. л. 11,2. Тираж 500 экз. Заказ №

Отпечатано в типографии Издательско-полиграфического центра УрФУ
620000, г. Екатеринбург, ул. Тургенева, 4
Тел. +7(343) 350-56-64, 350-90-13
Факс: +7(343) 358-93-06
E-mail: press.info@urfu.ru