

Journal of Tax Reform

Т. 1. № 2-3

2015

Vol. 1, no. 2-3

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Главный редактор

Майбуров Игорь Анатольевич — д.э.н., проф., заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург, Россия); e-mail: mayburov.home@gmail.com

Научный редактор

Кириенко Анна Павловна — д.э.н., проф., заведующий 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.э.н., проф., заведующий кафедрой налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия); e-mail: goncharenko@yandex.ru

Гринкевич Лариса Сергеевна — д.э.н., проф., заведующий кафедрой мировой экономики и налогообложения Национального исследовательского Томского государственного университета (г. Томск, Россия); e-mail: nasty_satur@mail.ru

Иванов Виктор Владимирович — д.э.н., проф., заведующий кафедрой теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург, Россия); e-mail: zlivv@mail.ru

Иванов Юрий Борисович — д.э.н., проф., заместитель директора Научно-исследовательского центра индустриальных проблем развития НАН Украины (г. Харьков, Украина); e-mail: yuriy.ivanov.ua@gmail.com

Крисоватый Андрей Игоревич — д.э.н., проф., заведующий кафедрой налогов и фискальной политики, ректор Тернопольского национального экономического университета (г. Тернополь, Украина); e-mail: aik_65@mail.ru

Котляр Максим Александрович — д.э.н., к.ф.н., проф., профессор Уральского государственного экономического университета (г. Екатеринбург, Россия); e-mail: kotlyar2005@list.ru

Лыкова Людмила Никитична — д.э.н., проф., главный научный сотрудник Института экономики РАН, профессор Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия); e-mail: Lykova@inecon.ru

Миринова Ольга Алексеевна — д.э.н., проф., заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита Поволжского государственного технологического университета (г. Йошкар-Ола, Россия); e-mail: nkc.yola@gmail.com

Пансков Владимир Георгиевич — д.э.н., проф., профессор кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия); e-mail: 5868116@mail.ru

Погорлецкий Александр Игоревич — д.э.н., доц., профессор кафедры мировой экономики Санкт-Петербургского государственного университета (г. Санкт-Петербург, Россия); e-mail: pogorletski@hotmail.com

Пинская Миляуша Рашитовна — д.э.н., доц., директор Центра налоговой политики и налогового администрирования Института финансовых и экономических исследований Финансового университета при Правительстве Российской Федерации (г. Москва, Россия); e-mail: MPinskaya@yandex.ru

Заведующий редакцией

Стародубец Наталья Владимировна — к.э.н., доц., 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

Journal of Tax Reform

T. 1. № 2-3

2015

Vol. 1, no. 2-3

THE EDITORIAL BOARD

Editor in Chief

Igor A. Mayburov – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of the Department of Financial and Tax Management, Ural Federal University n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin (Yekaterinburg, Russian Federation); e-mail: mayburov.home@gmail.com

Scientific Editor

Anna P. Kireenko – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of Taxes and Customs Department Baikal State University of Economics and Law (Irkutsk, Russian Federation); e-mail: kireenko-ap@isea.ru

Members of Editorial Board

Lyubov I. Goncharenko – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of the Taxes and Taxation Department, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow, Russian Federation); e-mail: goncharenko@yandex.ru

Larisa S. Grinkevich – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of Department of World Economy and Taxation, National Research Tomsk State University (Tomsk, Russian Federation); e-mail: nasty_saturn@mail.ru

Viktor V. Ivanov – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of Theory of Credit and Financial Management Department, Saint-Petersburg State University (Saint-Petersburg, Russian Federation); e-mail: zlivv@mail.ru

Yu. B. Ivanov – Doctor habil. (Economics), Professor, Deputy Director of Research Center for Industrial Development Problems of the National Academy of Sciences of Ukraine (Kharkov, Ukraine); e-mail: yuriy.ivanov.ua@gmail.com

Andrii I. Krysovatui – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of the Department of Taxation and Fiscal Policy, Rector of Ternopil National Economic University (Ternopil, Ukraine); e-mail: aik_65@mail.ru

Maksim A. Kotlyarov – Doctor habil. (Economics), PhD in Physics, Professor, Ural State University of Economics (Yekaterinburg, Russian Federation); e-mail: kotlyar2005@list.ru

Lyudmila N. Lykova – Doctor habil. (Economics), Professor, Chief Researcher, Institute of Economics, Russian Academy of Sciences, Moscow, Russia; Professor of Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow, Russian Federation); e-mail: lykoval@inecon.ru

Olga A. Mironova – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of the Chair of Accounting and Audit, Volga State University of Technology (Yoshkar-Ola, Russian Federation); e-mail: nkc.yola@gmail.com

Vladimir G. Panskov – Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Taxes and Taxation, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow, Russian Federation); e-mail: 5868116@mail.ru

Alexander I. Pogorletskiy – Doctor habil. (Economics), Associate Professor, Department of World Economy, Saint-Petersburg State University (Saint-Petersburg, Russian Federation); e-mail: a.pogorletskiy@spbu.ru

Milyausha R. Pinskaya – Doctor habil. (Economics), Associate Professor, Director of Center for Tax Policy and Taxation Administration of the Institute of Finance and Economic Research, Financial University under the Government of the Russian Federation (Moscow, Russian Federation); e-mail: MPinskaya@fa.ru

Head of Editorial Office

Natalia V. Starodubets – PhD in Economics, Associate Professor, Department of Industrial and Energy Systems, Ural Federal University n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin (Yekaterinburg, Russian Federation); e-mail: n.v.starodubets@gmail.com

Journal of Tax Reform

Т. 1. № 2-3

2015

Vol. 1, no. 2-3

СОДЕРЖАНИЕ

АДМИНИСТРАТИВНО УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

- Гао Пэйюн, Ма Цзюнь. Китай: на пути
к новой налоговой реформе..... 145

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

- Майбуров И. А. К 100-летию подоходного налога в России:
теоретический анализ основных этапов реформы..... 161
- Королева Л. П. Роль консолидированной группы
налогоплательщиков в обеспечении инновационного прорыва:
быть или не быть 177

ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКИЕ МОДЕЛИ НАЛОГОВЫХ РЕФОРМ

- Иванов Ю. Б., Малышко Ю. М. Оценка регуляторного влияния
нормативно-правового акта в сфере налогообложения
на субъекты малого предпринимательства 194

СОЦИОЛОГИЯ И ПСИХОЛОГИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

- Киреенко А. П. Методы исследования налогообложения
в современной зарубежной литературе..... 209

- Требования к статьям, публикуемым в журнале
«Journal of tax reform» 229

Journal of Tax Reform

T. 1. № 2-3

2015

Vol. 1, no. 2-3

CONTENTS

ADMINISTRATIVE AND MANAGERIAL ISSUES OF TAX REFORMS

- Peiyong Gao, Jun Ma.** China: toward the new stage
of improving its tax system..... 145

ECONOMIC ISSUES OF TAX REFORMS

- Mayburov I. A.** Marking the centenary of income tax in Russia:
theoretical analysis of key stages of the reform..... 161
- Korolyova L. P.** The role of consolidated groups of taxpayers
in providing innovative breakthrough: to be or not to be..... 177

ECONOMETRIC MODELS OF TAX REFORMS

- Ivanov Yu. B. , Malyshko Yu. M.** Assessing regulatory impact
of statutory and legal act in the taxation sphere
on small business entities 194

SOCIOLOGY AND PSYCHOLOGY OF TAXATION

- Kireyenko A. P.** Methods of investigating taxation
in today's foreign literature..... 209

- Publication requirements for articles submitted
to «Journal of Tax Reform»..... 235**

Административно управленческие проблемы налоговых реформ

Administrative and managerial issues of tax reforms

УДК 336.2(510)

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.009](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.009)

Peiyong Gao

*Chinese Academy of Social Sciences,
Beijing, China*

Jun Ma

*Chinese Academy of Social Sciences,
Beijing, China*

CHINA: TOWARD THE NEW STAGE OF IMPROVING ITS TAX SYSTEM*

ABSTRACT. China's existing tax system was established via the famous comprehensive fiscal reform conducted in 1994. In the next 20 years a series of incremental measures have been taken to improve this tax system framework. However, along with the increasingly deepened economic reform process, both outside and inside environments and the constrain condition facing the tax system have changed greatly. People have new adequate expectations for the tax policy. Responding to this changing circumstance, the direction of the tax system reform has undergone a fundamental change with its goal switching from «establishing the basic framework of the tax system suitable to the socialist market economy» to «establishing the modern tax regime in line with the modernization of the national administration system and administration capability» since the Third Plenary Session of the 18th Central Committee of the Communist Party of China (CCCPC) on November 12, 2013. Against this background, we comprehensively analyze the causes, main contents, focuses, supporting measures and enforcement roadmaps of this fundamental tax reform.

KEYWORDS. China; tax reform; national administration; modern tax system.

Гао Пэйюнь

*Китайская академия социальных наук,
г. Пекин, Китай*

Ма Цзюнь

*Китайская академия социальных наук,
г. Пекин, Китай*

КИТАЙ: НА ПУТИ К НОВОЙ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЕ

АННОТАЦИЯ. В результате налоговой реформы 1994 г. в Китае была создана современная налоговая система, обеспечившая плавный переход от старой налоговой системы к рыночной. В настоящее время значительные изменения внутренней и внешней среды ставят перед налоговой системой новые, серьезные задачи. Если прежде основной целью было «создание базовой структуры налоговой системы, соответствующей социалистической рыночной экономике», то спустя 20 лет это «движение к современной налоговой системе в рамках модернизации национальной административной системы». В статье подробно описываются причины и направления современных преобразований в налоговой системе. Анализ сложившейся структуры доходов бюджета позволил сделать выводы о сохранившемся влиянии принципов плановой экономики,

* This draft is prepared for the 7th International Symposium focused on Theory and Practice of Tax Reform which will be held on June 29 – July 5, in Irkutsk (Russia) on the basis of Baikal State University of Economics and Law.

так как значительную часть составляют неналоговые доходы и отчисления от прибыли государственных предприятий, а в налоговых доходах преобладают налоги на потребление. Кроме того, до настоящего времени налоговое бремя зависит не от налогового законодательства, а от ежегодно формируемых планов по сбору налогов. Таким образом, выявлены основные предпосылки современной налоговой реформы: обеспечение социальной справедливости становится приоритетной целью государственной политики; меняется структура экономики и тип экономического развития; продолжается рост налогового бремени; уровень налогового администрирования отстает от современных требований к управлению. Основными целями проводимых реформ являются: поддержание стабильности налогового бремени на макроуровне; снижение доли косвенных налогов путем расширения круга плательщиков НДС, упрощение ставок и изменение порядка распределения налога между бюджетами различных уровней; значительное увеличение доли прямых налогов за счет личного подоходного налога и налога на квартиры. Однако все эти изменения требуют адекватного совершенствования налогового администрирования, так как переход к налогообложению индивидуальных налогоплательщиков не возможен без изменения строения и функций налоговых органов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Китай; налоговая реформа; национальная администрация; современная налоговая система.

1. Introduction

China's existing tax system was established via the 1994 Tax Reform. Prior to that, the former Soviet Union style tax regime was practiced in China. The year of 1992 represented a landmark in the history of China's tax system transition. Since that year an overall economic reform strategy toward the socialist market economy was initiated from top to bottom. As an indispensable part of this strategy a new round of tax system reform was carried out since 1993 which was entitled as The 1994 Tax Reform for most relating reform measures went in effect at the beginning of 1994.

The history of China's tax reform since 1994 can be divided into three phases. Actually, only a very basic framework of the market-oriented tax system was set up in 1994, being comparative to the old tax system under the traditional planned economy. Series of incremental reform were taken to improve this preliminary framework in the ensuing years especially from the late 2000s, aiming at adapting it more closely to market economy. Since 2013, the course of the tax reform stepped into its third phase with the aim of building a modern tax system in line with the modernization of China's national administration system and administration capability. As seen from the subsequent analysis, the new phase of the tax reform is significantly different from the prior two ones in terms

of its direction, the focal point and the coming major reform measures. Against such a background, this paper is devoted to discussion of the driving forces, main contents, focuses, supporting measures and the enforcement roadmaps for China's tax system reform at the new stage.

In order to set the context, the paper begins with a brief review of the 1994 tax reform and sequent incremental reform measures during the ensuing 20 years in section 2. Section 3 explores why a fundamental tax reform is needed by analyzing pros and cons of the existing tax system based on identification of its key features. In section 4 we explain the constraint conditions the future tax reform faces, its specific reform strategies and accompanying reform measures beyond the tax system reform.

In regard to the linkage of taxation and public administration in our mind. The paper ends with some concluding comments in section 5.

2. A Brief Review of China's Tax Reform during the Past Two Decades

2.1. 1994 Tax Reform: Establishing the Basic Frameworks of the Existing Tax System. Although China's economy has been growing rapidly since 1978 when China began opening itself to the outside world, China's central government continuously suffered fiscal revenue pressure

as the result of its irrational fiscal revenue system with state-owned enterprises that used a profit remittance system as the core and unreasonable central-provincial revenue sharing mechanism which favored sub-national governments at the expense of central government fiscal interests. The extreme revenue shortage facing the central government led to serious regionalism which not only damaged the central macro-control ability but also threatened healthy inter-governmental fiscal relationship and the country's political stability. To solve this predicament, a comprehensive fiscal system reform was initiated by the central government in 1994. There were three main aspects of the reform involving the tax system, the tax sharing system and the tax administration, respectively. The goal of these reforms was to establish a market-related tax system, a standard inter-governmental revenue-sharing mechanism and to set up an independent tax administration agency for the central government, i.e. the State Administration of Taxation, to collect centrally owned and shared revenues. For the purpose of this paper, we only consider the tax reform as a part of this fiscal reform package, among which the major reform measures are concentrated on goods and services tax, income tax and tax administration.

Goods and services tax reform. Firstly, to unify taxes on goods and services for both domestic and foreign taxpayers by substituting a new indirect tax mix with value-added tax (VAT) as its core for its pre-1994's equivalent which, to a great extent, can be categorized into turnover taxes although it includes VAT as well. Secondly, excises are imposed on selective goods such as tobacco, alcohol and alcohol drinks, refined oiled products, cars and motor-cycles, cosmetics, jewelry, golf instruments, yacht and other luxuries, etc. And thirdly, the service industries to which VAT was not operated upon were subject to the business tax (BT) which in essence is also a turnover tax. Compared with the standard tax rate of VAT at 17 % and reduced rate at 13%, BT is taxed at variable rates ranging from 3% on average services to 20 % on upscale entertainment services. By introducing VAT,

the long-existing problem of cascading tax under the old tax regime was greatly eliminated because VAT is basically levied on the value added to each economic phase of the commerce chain. The tax credit chain built in VAT discouraged industrial vertical integration which had prevailed before. On the contrary, it encouraged division of labor and specification in society. It is helpful in formation of a unified market and expansion of market breadth. Despite the progress that has been made, the fact that the tax base of VAT is far from final consumption and its tax scope has a limited implied room for further reform.

Income tax reform. Enterprises with different ownership were treated differently under the pre-1994 Tax Code. This discriminatory tax system put public enterprises into a relative preferential tax status and caused unfair competition. By merging the national income tax system, the level of a playing field for all domestic enterprises' business activities was created. The discriminatory income tax existed not only among domestic enterprises but also between foreign and national corporations. Tax preferences were given to foreign enterprises in order to attract FDI, and it resulted in a dual-track enterprise tax system ranging from income tax to others related taxes. By 1994 Tax Reform, the personal income tax with respect to foreigners and Chinese taxpayers were unified preliminarily; meanwhile the internal corporation income taxes are unified, too. But differential treatments on other taxes remained till 2010.

Optimization and simplification of the tax mix. To establish a fairer and more efficient tax regime the original tax mix was greatly simplified. By the eve of 1994 Tax Reform there were 37 kinds of taxes in China. The number of taxes reduced to 25 after 1994. By doing so, the structure of the old tax system was greatly optimized. The basic framework of the current tax system which centered on circulation taxes and income taxes was established later. Up to now, China's fiscal revenue came mostly from modern indirect and direct taxes rather than profit delivery and turnover levied on state-owned enterprises as it did before 1994.

Tax administration reform. Compared with other aspects within 1994 Tax Reform package, less success has been made in modernization of tax administration. A separate central tax agency (The State Tax Administration) was founded to collect tax revenues assigned to the central government and those revenues shared between central and sub-national governments. Except for that, no substantial changes took place in the organization structure of both state and local tax agencies. They are still organized with a focus on the type of tax rather than based on their function as the practice developed countries around the world is.

China's 1994 Tax Reform is part of the world's tax system transition from the former Soviet socialist style tax system to the market-oriented style. It is generally admitted that much compromise have been made due to the presence of variety of constraints in various countries [1], so China did the same thing. Apparently, the political authority of the then China was more concerned about enhancing economic efficiency by economic and taxation reforms than about other considerations such as income redistribution, environmental protection and social justice. Also, Chinese government put more emphasis on realistic consideration other than on an ideal pattern of the tax regime at that time. These all implied the nature of transition of China's existing tax system. Series of incremental reform continued in order to improve the original tax regime framework created in 1994. Here we will provide a synoptic description of this process till the end of 2013.

2.2. Incremental Improvements since 1994. Generally speaking, no significant reform measures were taken during 1995–2005 except for the termination of some ill-timed taxes and some pilot reforms such as «tax-for-fee» in rural areas (beginning from 2000) and the pilot VAT type-conversion reform beginning from 2004. The key reason is that further tax reform was not urgent as compared with other reform tasks within the reform package of establishing and improving socialist market economy. At that time fiscal policy priorities were focused on macro-economic con-

trol and strengthening budgetary and expenditure management. Most subsequent incremental tax reform measures were undertaken since late 2000s. Among them the main improvements are as follows:

VAT: type-conversion and base-broadening reform. The VAT was initially introduced as an origin-based production-type with no credit being allowed on purchases of capital goods to avoid sharp revenue decreasing. It was applied mainly to the manufacturing sector, i.e., purchasing of goods, with exception of providing services with processing facilities, repairs and replacements. Most service sectors and supplies of intangible assets and immovable property are subject to a separate business tax. Although this production-type, narrow-based VAT is disadvantageous for new investments, causes a cascading effect especially in the service sector and results in local protectionism, it was adopted for matching the need to keep tax revenue stable and was in line with the economic situation and tax administration capacity at that time. To eliminate the above-mentioned distortions, the original VAT design was facing three self-renewal tasks accompanied by changed conditions over the time. The first one was to convert the original production-type VAT into the consumption-type one. The second one was to broaden its tax base in order to cover services in addition to taxable goods. And the third one was to switch from the origin-based VAT to a destination-based one (this will be discussed in section 4).

The conversion type reform was piloted since 2004 in selected industry in three Northeast provinces of China. Then it was extended nation-wide on January 1, 2009. Since then, all VAT business-related assets as inputs other than immovable property are entitled to be deducted. Up to date, the process of turning the a production-type VAT into consumption one has not been finished yet, and this immovable property purchase is still out of the taxable scope of VAT.

The VAT base-broadening pilot began in Shanghai on January 1st, 2012. VAT was extended to six modern service industries (R&D, IT, logistics, leasing, ad-

vertisement, consultation) and transportation (except for the railway transport) which were subject to BT previously. Subsequently, the pilot program spread to 8 provinces and municipalities with broadcasting and film industry included beginning from August 1st, 2013. Along with provision of other services including railway, postal and telecommunication services, etc. they were continually included into the VAT base across the country, so the task of «integrating BT into VAT» (YING GAI ZENG in Chinese Pinyin) is underway, which is planned to be accomplished by the end of 2015.

Corporation Tax: to unify tax codes for domestic and foreign enterprises. At the early stage of China's opening to the outside world and its transition to market economy, a dual-track corporation tax mix was employed to attract foreign direct investments. Foreign-funded businesses were preferentially treated under such a tax mix. For example, two different corporation income taxes and property taxes were respectively imposed on national and foreign enterprises. In addition, some taxes were only applied to domestic enterprises while the foreign ones were exempted from such ones as urban and township land use tax, farming land occupation tax, city maintenance and construction tax and sur-charge levied along with VAT, BT and excises for educational use. In January, 2008, domestic and foreign income tax first merged. Then those taxes were applied only to domestic enterprises extended to foreign ones. By the end of 2010, the unification of domestic and foreign house property tax marked the achievement of the goal proposed in the 1994 tax reform project, i.e., to unify all of the taxes that treated domestic and foreign enterprises differently.

Environment-related Tax Reform: toward a resource-economized and environment-friendly tax regime. Responding to challenges of the world-wide climate change and national environment deterioration, China reformed its environment-related taxes to get a more resource-economized and environment-friendly tax regime. Specific measures involved the

resource tax, the excise tax, the pollutants discharge fee, and others.

In China natural resources had been taxed on the volume basis for long. So the resource tax revenues could not grow up along with run-up of world resource commodities prices. This led to resource waste and loss of the tax revenue. A pilot oil and gas resource tax reform was launched in Xinjiang Autonomous Region starting from June 1, 2010 and then it was extended to 12 western provinces. On November 1, 2011 it was rolled out nationwide. The most remarkable changes in this reform were that crude oil and natural gas were levied on the ad valorem basis rather than on the volume basis like before. Beginning from December 2014, coal as a taxable item was covered by the resource tax on the volume basis, too. Other taxable items such as coking coal, rare earths, and other valuable non-metal ores were subject to a higher tax amount although they are still levied on the volume basis.

Meanwhile, Chinese government broadened the tax base of excises, adapted its rate schedule and improved the related administration. China has been considering introduction of a new environment protection tax by replacing the existing pollutants discharge fees to standardize its environmental tax regime.

Direct Tax on individuals: to improve direct tax system. In comparison with developed countries, China's tax system structure is marked by extremely small ratio of direct tax on individuals to total revenue. To cope with the possible crises caused by continuously enlarged income disparity among individuals, the amount of exemption to wage and salary income was increased from initial 800 yuan to 1,600 (in 2006) and 2,000 yuan (in 2008) per month by two steps. In September, 2011, personal income tax code was amended to increase the employment income allowance up to 3,500 yuan per month, to decrease the number of tax brackets from 9 to 7 and to lower the tax burden of relatively low income groups. High-income taxpayers whose annual income exceeds 120,000 yuan were required to file returns annually. Also, the pilot projects of the property

tax on individuals were launched in two municipalities of Shanghai and Chongqing from January 1st 2011.

2.3. A Glimpse of China's Current Tax System. The past 20 years have witnessed continuous improvements taking place in China's tax system. Just like other transitional countries the evolving of China's tax system reflects the impacts of developed market economies in the western world. Nonetheless, it still holds the imprints of the planned economy regime where it rooted from and identifies China's contemporary economic and social situations. An anatomy of the existing tax system will be discussed below.

China's current tax system consists of 18 taxes. Its revenue structure with data available for Year of 2013 is illustrated in Table 1. Looking at this tax mix in regard to the by source, three key features of the current tax system can be concluded.

Firstly, China taxes goods and services (hereafter, the indirect tax) more heavily than income and property. Indirect taxes as a share of total revenue amounted to more than 67,04 % in which VAT and business tax jointly account for 41,66 % in 2013. While the income and property taxes respectively contribute 29,18 and 3,78 % to the total tax revenue (see Figure 1).

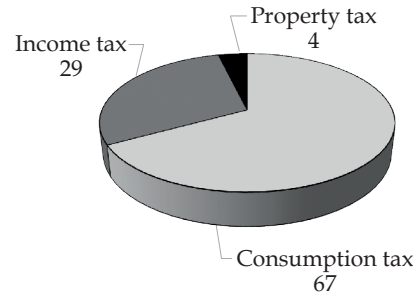


Figure 1. Structure of tax revenue in China, %

Table 1

Tax Mix by Sources (per cent share of total tax revenue, 2013)

Taxes	Amount (ten 100 million yuan)	As % revenue	
Total Taxes	110 530,7	100,00	
VAT on domestic	28 810,13	26,07	
Business Tax	17 233,02	15,59	
Domestic Excises	8 231,32	7,45	
Excises and VAT on Imports	14 004,56	12,67	
Excises and VAT Refund for Exports	-10 518,85	-9,52	
Tariffs	2 630,61	2,38	
Resource Tax	1 005,65	0,91	
City Maintenance and Construction Tax	3 419,9	3,09	
Stamp Tax	1 244,36	1,13	
Vehicle and Vessel Tax	473,96	0,43	
Cargo Tax	43,55	0,04	
Urban and Township Land Use Tax	1 718,77	1,56	
Farming Land Occupancy Tax	1 808,23	1,64	
Deed Tax	3 844,02	3,48	
Tobacco Leaf Tax	150,26	0,14	
Total Goods and Services Taxes	-	67,04	
Individual Income Tax	6 531,53	5,91	
Corporation Income Tax	2 2427,2	20,29	
Land Appreciation Tax	3 293,91	2,98	
Total Income Taxes	-	29,18	
House Property Tax	1 581,5	1,43	
Vehicle Purchase Tax	2 596,34	2,35	
Total Property Taxes	-	3,78	
Others	0,73	0,00	-
			Tax on Flow of GDP 96,22 %
			Tax on Stock Wealth 3,78 %

Source: National Bureau of Statistics of China. Available at: <http://data.stats.gov.cn/workspace/index?sessionid=9059BD4E1C72455DD389DEB35C3829C4?m=hgnd>.

Secondly, tax is imposed mainly on the flow of GDP (circulation of wealth/GDP,) i.e., on consumption and income rather than on stocked wealth. As column 5 in Table 1 illustrates, 96,22 % of the tax revenue are collected when it is generated in production process and when it accrues to production factors in China. Only 3,78 % of the revenue comes from stocked wealth. This explains the extremely low share of taxation on property.

Thirdly, most current taxes in China are collected at manufacturing or wholesale stage instead of retail stage. This means that tax revenues are collected from providers to a much greater extent rather than from individual taxpayers. As Figure 2 and Table 1 jointly indicate only less than 10 % are collected directly from individual taxpayers. Among them, the personal income tax revenue amounted only about 5,91 % in 2013 (1,1 % of GDP). With regard to the property tax, it hasn't been applied to individual taxpayers yet in contemporary China. Such situations imply inability of tax administration in China just as in many developing countries. Traditional tax administration system remained untouched in the 1994 Tax Reform package except to separate tax administration agencies at central and provincial lev-

els of governments. China has been trying to modernize its tax administration mechanism since then.

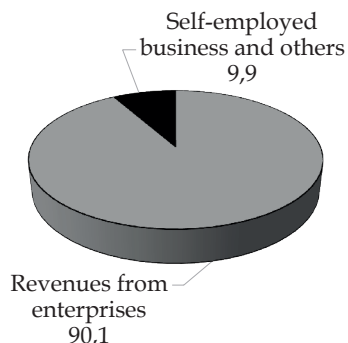


Figure 2. Division of tax revenues collected from enterprises and self-employed business, %

Finally, let's have a look at the structure of the total government revenue in China (see Column 3, Table 2). Up to 25 % plus the government revenue comes from non-tax sources. If we add the non-tax compulsory revenue, the number goes up to 34,28%. Among them the land transfer fees and state-owned enterprise profits hold a leading position. Besides, social security contribution is not classified as tax in Chinese fiscal statistics. Thus, the ratio of the non-tax revenue to the total one rises to 47,85 %.

Table 2

Macro Tax Burden of China in Various Measurements (2013)

Items	Amount (100 million yuan)	% as total government revenue	% as GDP
General public revenues	129 209,64	60,96	21,97
Among them: taxation	110 530,7	52,15	18,80
Non-tax compulsory revenue	18 678,94	8,81	3,18
Government fund revenues	52 268,75	24,66	8,89
Among them: government fund revenue(except for land transfer fee)	10 630,39	5,02	1,81
Land transfer fee	41 638,36	19,65	7,08
Social security contributions	35 993,58	16,98	6,12
Among them: subsidy for general public revenue	7 234,19	3,41	1,23
Net income of social security	28 759,39	13,57	4,89
State-owned enterprises profits	1 713,36	0,81	0,29
Among them: central level	1 058,43	0,50	0,18
Sub-central level	654,93	0,31	0,11
Total	211 951,14	100,00	36,04

Source: National Bureau of Statistics of China, Dr. Zhang Bin sorted out data appeared in this table.

China's government revenue mix in the broad sense reflects the remaining impacts of planned economy so that a large amount of revenue is derived from non-tax sources such as state-owned enterprise profits, land transfer fees and governmental fund revenues. Usually, these revenues are not administered as strictly, transparently and lawfully as the tax revenue not only because of their imposition but also because of their later use.

To conclude, China's goal since launching the 1994 Tax Reform was to build a pro-efficiency and market-friendly tax regime. Comparative to the multiple-stage cascading tax system implemented before 1994, the current tax system is credited with achievements in improving economic efficiency by eliminating the cascading effect and functioning as a level of a playing field of taxation for various economic agents. In this sense, the 1994 tax reform and subsequent incremental measures successfully established a pro-efficiency tax regime which is geared to market economy. Yet it still has room to improvements especially in confronting the new backgrounds of the oncoming time.

3. The Reasons for Launching Fundamental Tax Reform

3.1. Changes in Economic and Social Situations. No tax system is independent from the economic and social environment it roots. China's tax system is no exception. It must respond to the demands of its time in economy, politics and society. We note that the national and international environments in the field of tax system function has changed. China's ongoing tax system is facing new challenges.

Social justice as an objective of public policy is getting more substantial. The 1994 Tax Reform is actually efficiency-oriented with the principle of public policy described as «giving efficiency priority with due consideration to fairness». Since early 2000s, the Chinese government began to put more weight on social justice than on economic efficiency than before.

As we claimed in the preceding part, China has a consumption-oriented tax

system¹. In the light of traditional wisdom the consumption-oriented tax system has an advantage in raising revenues but its inferiority in income distribution and macro-economic control is remarkable, too. With the shift of public policy priorities, the tax system as a policy tool needs corresponding adjustment.

Transition of economic development mode and economic structure. China has been struggling for a new development track by avoiding the old one that depends on capital investment, natural and labor resources inputs and exports. The change of the economic development mode and the adjustment of the economic structure can promote major tax bases to alter, which set the foundation for rebuilding the future taxation structure.

Continuously increasing fiscal pressure. China is experiencing rapid increasing fiscal pressure due to aging and urbanization. A stable tax system is required to deal with such a fiscal pressure that may occur. China's current revenue system relies heavily on non-taxation sources such as state-owned resources, assets and lands. With the land fiscal pattern being under crisis, the Chinese government, especially at the sub-central level, needs a standard and stable revenue system to finance its expenditures.

The awakening of the awareness of the rights of taxpayers promotes the rule of law in tax administration. Under the planned economy the relationship between the state and taxpayers are not closely related because tax had never served as the primary source of state revenue. Moreover, all these taxes are largely collected from or withheld by enterprises and other organizations. So in China as

¹ On the one hand, China's goods and services tax can be regarded as consumption-oriented to a great extent with a consumption type of VAT as its major revenue source. Accompanied by the ongoing process reform proposal of «integrating BT into VAT», the share of VAT-to-total revenue is expected to go higher. So the consumption-oriented characteristics of China's indirect tax would be more remarkable in the future. On the other hand, China's income tax also featured the consumption-oriented characteristics taking form of treating capitals, savings and investments more favorably than doing to consumption.

in other transitional economies the tradition or culture for both administration by law and compliance and voluntary compliance are both inadequate. Up to today, government revenues are collected not according to tax codes but according to revenue plans which are formulated annually. The tax administration reform lagged far behind reforms in the field of tax policy and tax regime.

In the medium and long terms, China will face the economic development of transformation mode, the adjustment of economic structure, the task of accelerating the process of urbanization. While achieving these tasks, the pressure derived from population ageing and resource-environmental constraints will be ubiquitous; also, China will continuously participate in the process of economic globalization in the future. The boundary of its tax sovereign will definitely be affected, which will have a comprehensive impact on the elements of future tax system. The tax system reform should be saved against a rainy day and remain highly sensitive to changes in the tax structure and other elements of the tax system.

3.2. Only Incremental Reform Can't Satisfy Policy Needs. Although the previous reform of 1994 and the sequent years have succeeded in many aspects, it is not perfect yet. Those defects of China's current tax system outcrop against a new context. Plenty of critical comments have been made by people from both academic and political circles which are outlined below.

Biased tax bases. Most of disadvantages of the current tax system are related with its biased bases. China's current tax system imposes more heavily on flow of GDP rather than on stock wealth, more heavily on consumption rather than on income, and more heavily on goods and services rather than on income and property. A simplified tax base not only distorts economic agents' behavior but also limit the state's ability to realize its societal goals such as more equitable income and wealth distribution.

Higher tax rates and consumption outflow. Tax system with a comparatively single base must lead to a higher tax rate

on this specific base. That's why, goods and services in China are taxed more heavily than in its OECD counterparts where a more balanced tax base is available. Relying heavily on the consumption tax base in China has resulted in higher tax rates on domestic goods and services relative to the oversea markets. This results in weak domestic consumption and purchasing power outflow. It is reported that China has remained the top buyer of luxury goods for 3 years (since 2012, while in 2014 China's luxury consumption made up 76 % of global luxury sales with 76 % occurred overseas.

Malfunctioning of tax system. In comparison to an income-oriented and base-balanced (among consumption, income and property) tax system, which is more common in developed countries, the consumption-oriented tax system makes much more allowance for capital purchases or depreciation. From the standard point, a consumption-oriented tax is conducive for encouraging savings, investments and eventually economic growth but goes against income distribution improvement and macroeconomic stabilization. With some important tax bases such as various properties being excluded, the function of tax system will be greatly limited.

Recent researches have revealed that the tax and benefit system hardly impact on the income distribution in China. Only a tiny decrease occurs (after personal income) the tax Gini-coefficient although the situation of before-tax inequality is already very serious. The reason that China's current tax system has failed to mitigate the income disparities among individuals lies in its structural flaws. Income inequality in China results mostly from unbalanced distribution of the non-labor income and assets among people, while an extremely low tax is imposed on non-labor income and assets. Some taxable items are even out of the scope of tax under the existing tax regime.

Inconducive to the shaping of local tax system. According to traditional wisdom of fiscal theory, taxes with poor mobility are appropriate as revenue sources assigned to local governments. With the

pace of integrating BT into VAT, sub-national governments must face great losses of revenue derived from the previous business tax. While under a tax system with mobile tax bases as its major base, reasonable local tax system is hard to reconstruct.

To sum up, although the significance of the current tax system for improving socialist market economy is self-evident, it still needs to be adjusted responding to inner and external environment changes. So far, the existing tax reform measures were taken piecemeal within the primary framework of the 1994 tax regime. Despite this biased-based consumption-oriented tax system is used in the period when economic efficiency acts as public policy priority, it now needs to be reshaping and restructuring in order to meet new challenges and to satisfy new policy objectives. That means that only incremental reforms are not enough, a fundamental overall tax reform is a must.

4. Stepping into the New Stage of Tax Reform/ Fundamental Tax Reform

4.1. General Goal: To Promote the Modernization of State Governance System and Governance Capability. Actually, this comprehensive reform was under consideration when Xi Jinping and Li Keqiang administration took office in 2012. Its general goal was promulgated at the third plenum of 18th CCCPC, that is, to «promote modernization of the public administration system and administration capability» in order to remain its sovereign peace and stability. Although the definition of modern public administration has not been clarified in details in the official documents, the relationship between fiscal system and modern public administration was pointed out in the plenum which said:

«Public finance is the foundation and an important pillar of public administration. Good fiscal and taxation systems are the institutional guarantees for optimizing resource allocations, maintaining market unity, promoting social equity, and realizing enduring peace and stability».

To accomplish this general goal «we must... establish a modern fiscal system» in view of the close relationship between public administration and fiscal system². As one of the three proposed specific fiscal reform tasks that should be fulfilled in the next few years, improving the taxation system has been highly emphasized³.

It is on the third plenum that the overall target of deepening the reform in a comprehensive way was set, which is «modernization of the public administration system and administration capability». We note that the role of the fiscal system has been defined as «the foundation and an important pillar of public administration» for the first time by the highest authority. Contrasting to its traditional role to be officially recognized as tools for resource allocation, income distribution and macroeconomic regulation, the ruling party's view of the role that the fiscal system can play in the future has changed explicitly. This is the most prominent characteristics of the third phase of the tax reform. But how to accomplish the objective in the process of planning and carrying out the tax reform must be an extremely challenging task for the Chinese government. In the next part, we will focus on the goal, specific measures and supporting measures for the new round of the tax reform.

4.2. Taxation and Modern Public Administration. Since the Third Plenum of the 18th Central Committee of the Communist Party of China (CCCPC) on November 12, 2013, the direction of the tax system reform has undergone a fundamental change with its goal to switch from «establishing the basic framework of the tax system suitable to the socialist market economy» to «establishing the

² The full text is as follows: «We must improve legislation, clarify powers and responsibilities, reform the taxation system, stabilize tax burdens, have transparent budgets, increase efficiency, and establish a modern fiscal system to mobilize the initiative of both the central and local governments».

³ The other two specific tasks are improving the budget management system and establishing a system whereby the authority of office matches the responsibility of expenditure.

modern tax regime in line with the public administration system and administration capability». That mean that the tax system is regarded as not only part of the socialist market economy but also part of public administration system. So any further adjustment or reform of the tax system should take modernization of China's public administration system and administration both as a starting point and an end result as well.

To understand the roadmap of the future tax reform, we'd better clarify the relations between taxation and modern public administration. In our opinion, the essence of administration is a mechanism by which people take actions to satisfy their common needs and share related benefits and costs in a specific way. Taxation, like other tools such as fees, earmarked funds, profit delivery, etc., function as a tool to finance this mechanism. Nonetheless, the linkage between taxation and administration is not limited by financing. The way a country finances its activities and related administration reflects and to some extent determines the structure of administration in this country.

The way any country finances itself is not unimportant from the perspective of public administration. In reality we observe many less developed countries and non-market economies that finance themselves through non-tax sources, for example, state-owned assets revenues, state-owned enterprises profits, natural resources revenue and profits from money printing. For them, to obtain fiscal revenues via y these channels is easier than via taxation. When a country takes taxation as primary revenue, it is economically and politically costly to get enough revenue if the authority cannot stay in good relationship with private economy. By way of comparison, there is no such risk in financing with help of other methods as the state has a greater autonomy and control over the latter. So, with taxation as a primary revenue source, the best strategy for the state is to share revenue from the growth of private economy. Then the state tends to create and maintain an encompassing but not predatory relationship

with private economy in its own interests, which would promote a more transparent, responsive, accountable and effective government to form.

The structure of the tax mix is equally vital for public administration. Under an indirect tax system, especially under the origin-based ones, the government collects taxes at the stage of production. Its ability of revenue mobilization will not be affected even the government overlooks the taxpayers' demands. While under a direct tax system in particular those ones imposed on an individual taxpayer, the government cannot obtain revenues smoothly unless it pays more attention to taxpayers' preferences and treat them nicely.

Similarly, the tax administration plays a significant role in public administration. For instance, the taxes collected directly from individual taxpayers need a more complicated administration mechanism. By establishing effective institutions to fulfill administrative tasks the public management in general can be improved. In today's China, it has been recognized that the defects of general public management hinders tax administration and even the tax system reform. For lack of necessary information the governments of various levels even could not master the amount of taxpayers' comprehensive income, let alone their properties information, so that it is hard to make a fundamental progress to levy on individual taxpayers.

In summary, the extant researches specify the effect of taxation on public administration system as seen from four aspects⁴:

- the tax as a primary source to finance government activities;
 - the tax system functions as a tool for the government to intervene the economy or society;
 - transparent democratic taxation process which is responsive for taxpayers' needs and accountable;
 - voluntary rather than coercive compliance and enforcement according to law [2-4].
- With above understanding of the

⁴ Governance, Taxation and Accountability: Issues and Practices / OECD. Paris, 2008.

relationship between taxation and public administration on our mind, it is useful for us to revisit the extant tax system against new situations and to explore how to promote modernization of the public administration system and administration abilities via the tax reform.

4.3. Important Focus: To Develop Modern Tax System. In a standard public finance textbook the functions of public finance are always characterized as three parts: resource allocation, income redistribution and macro-economic control. But here in the Decision of the 3rd Plenum the functions of the modern public finance are redefined. Besides, the aforesaid three traditional functions are revised to a more precise version, a new function that usually can't be found in the extbook is proposed, that is, to realize enduring peace and stability.

It is the first time that the significance of public finance system (including the tax regime) has been promoted to such a height as tools of public administration in China's official documents. This implies that China's future fiscal reform (including the tax reform) must be undertaken in view of the general goal of deepening the reform in a comprehensive way aiming at promoting modernization of national public administration and administration capacity.

Thus, the role and function of the tax system has been greatly promoted and expanded. When looking at China's current tax system, it is not difficult to find its serious structural weakness. The reason why China's current tax system lacks some important functions lies in the fact that no tax category with corresponding functions exists within it. To make up the deficiency, a more balanced and modern tax system is needed in China. This situation not only causes function insufficiency of the tax system but also leads to other economic and social problems, it even triggers international trade conflicts. In fact, China's current tax system needs restructuring into a fully-functional one in order to be improved and modernized. In our opinion, the first priority task is to impose taxation on a broader economic base.

This means an increase of taxes levied on income and wealth and corresponding reduction of taxes imposed on consumption. By doing so, the percent of the direct tax to the total revenue will rise up conditionally in regard of the general tax burden which is kept constant⁵.

4.4. Reforming Measures

Constraint Condition: Keeping Macro Tax Burden Stable. Revenue-neutral requirements imply that a revenue-raising effect of certain taxes should be compensated for the revenue-cutting effect on others, and vice versa. Against China's particular background adhering to this constraint condition it is of special significance. Over the past several decades all we've heard is how to keep the tax revenue growing at a relatively high rate. This idea still dominated even when the fiscal revenue grew at the rate of more than 10% over the same period in term of GDP. Breaking away from this normal thinking pattern suggests that the Chinese government pays more attention to the quality but not quantity of the revenue generation. It is also a passive acceptance to a revenue decline since 2012 accompanied by China's economic structural transition and a reduced economic growth rate.

Table 2 provides macro tax burden of various measurements in China. It ranges from the lowest one of 21,97 % to the highest one of 36,04 % as a ratio to GDP depending on how we define the tax revenue. According to the definition of Chinese fiscal statistics, only the revenues that are collected in terms of the related tax codes are included (general public revenue in

⁵ As for the tax reform task in the near future, it is planned in the 3rd plenum like this: «We will adopt a completely standardized, open and transparent budget system. The focus of budget review will be extended from fiscal balance and deficit scale to expenditure budget and fiscal policies. We will clear up major expenditures that are linked to increases in financial revenues or GDP, and normally we will not link them up. We will establish a cross-year budget balance mechanism, a comprehensive government financial reporting system on an accrual basis, and a standardized and reasonable debt management and early risk-warning mechanism for both central and local governments».

Table 2). This ratio is similar to that one in South Korea, Japan, Australia and the United States (while in China the social security contributions are not included). By calculating in terms of the OECD's tax classification, the tax receipt (including general public revenue, government fund revenue and social security contributions in Table 2) as percentage to total government revenue goes up to 35,75 %, which is slightly higher than OECD countries' balanced average tax burden (33,8 % in 2010).

Considering that in one respect, China's rigid expenditures will continuously grow alongside with population ageing and urbanization, and on the other hand, the tax system restructuring has a revenue reducing effect at least in the short term, so the room for China to lower its macro tax burden is small. Meanwhile, China doesn't have much room for raising its macro tax burden either not only because the ratio itself is actually not low but also because the benefits that taxpayers receive don't match the costs they bear. The performances of public sectors in China are not as efficient, transparent, responsive and accountable as the taxpayer expects. All these factors make the Chinese government very careful about both the tax increase and the tax cut.

Reducing Proportion of Indirect Taxes Gradually by Replacing Business Tax with VAT. As the first step of the structural adjustment of the tax system, the selection of timing and the foothold of reducing the proportion of indirect taxes are very important. Of course, the focal point should be put on indirect taxes which have a significant impact on the tax structure. Fortunately, the ongoing «integrating BT into VAT» reform can achieve this goal. Being the first and third largest taxes of the current tax system, the revenue of the VAT and business tax is 55 % in the total tax revenue and accounts for 78,6 % of all indirect taxes. Hence, reducing the proportion of indirect taxes gradually via replacing the business tax with VAT can produce multiplying results with less efforts.

So far, the reform process of VAT-for-BT is a structural tax-reducing measure

aiming at reducing the ratio of indirect taxes as percentage to the total tax revenue. It has taken and will take three steps to achieve tax reduction effects.

Step 1: extending the scope of VAT.

By extending the scope of VAT, the cascading effects in the service sector under previous business tax were removed. From 2012 to 2014 the average amount of tax reduction reached up to 200 billion yuan each year. According to the reform agenda, VAT will be extended to all sectors around China by the end of 2015. Thus, the business tax will be repealed. By that time, the tax cut will amount to 500 billion yuan for one year.

Step 2: simplifying tax rates.

After base-extension reform task is implemented finished, VAT rates structure will be simplified in terms of four categories (17 and 11 %, 13 and 6 %) to three or two. The merge of the tax rates will further reduce indirect taxes as percentage of the total tax revenue. According to our tentative calculation based on 2012 statistics, the standard tax rate of VAT goes down by one percentage point, and the corresponding tax revenues decrease by 200 billion. Coupled with such additional taxes as the city maintenance and construction tax, education and local education surcharge attached to VAT, the total tax reduction will reach 220 billion. Assuming that VAT rate goes down by two percentage points, the overall tax reduction will amount to 900 billion yuan [5], which accounts for 8,1 % of the total tax revenue and 11,6 % of the indirect tax revenue.

Step 3: reforming the VAT sharing scheme between central and provincial governments.

Because the VAT was introduced on an original base rather than a destination-based one, goods and services taxes are imposed on manufactures. This means that most consumption taxes flow to the governments where manufacture is located or where enterprises are registered. Meanwhile, the revenues derived from VAT are shared between central and provincial governments on the original base as well, i.e., the VAT revenue goes to the

governments where it was collected according to the established proportion and not to the governments where consumption occurred. Hence, the sub-national governments have a great incentive to compete investments which creates invalid GDP and resources waste. The distorting effects on sub-national governments' behavior not only result in unreasonable expenditure structure which puts more emphasis on economic constructive expenditure than on the public goods provision but also triggers fiscal risks by accumulating massive debts.

Although reforming the VAT sharing scheme is not necessary for the VAT reform per se, it is crucial for the stability of central and local fiscal relationship. Along with the process of the VAT-for-fee reform, the VAT sharing scheme attracts more attention albeit the detailed project has not been introduced.

Raising the Proportion of Direct Taxes Gradually by Rebuilding and Strengthening the Individual Income Tax and the House Property Tax. Such a big scale of indirect tax reduction must make room for increase of direct taxes. This paves the road for increasing the ratio of the direct tax on individuals by levying the house property tax and restructuring the individual income tax. China is also considering levying the inheritance and gifts tax when the time is right.

As is known to all, the U.S. is the forerunner of the modern comprehensive personal income taxation in the world. Five to six decades ago the U.S. government tried to make domestic income distribution more equitable by adopting a more progressive comprehension-based personal income taxation. It also recommended this approach to other countries around the world. It seems that China is facing the similar situation like the U.S. experienced half a century ago.

At the stage of economic globalization, the individual tax still serves as one of the most important policy instruments of income redistribution, but the tax regime has undergone significant changes due to consideration of keeping capital and skilled-labor inboard. The highest

and average marginal rates of the individual tax both have tended downwards in recent 40 years around the world. Although the progressive rate is still dominant, the number of tax brackets has been reduced significantly. The emergence and later the popularity of flat rate is particularly remarkable.

To promote domestic distributional justice by fiscal instruments, the Chinese government has been setting the objective of launching the personal income tax reform from a scheduler style toward a combined one as early as in 1996. Nearly 20 years later, this objective has not been implemented. According to the agenda of the third plenary of 18th CCCPC, this task must be accomplished within 2-3 years (beginning from 2013). Hence, a combined style of the individual income tax reform agenda is supposed to be announced this year. Currently, the corresponding amendments of the individual income tax code are under discussion.

This oncoming reform agenda contains the feature of the dual individual income tax. The labor income and capital income will be separated and treated in a different way. Most of the labor income will be integrated and levied according to progressive tax schedules while the capital income still be staying within the scheduler system taxed at relatively lower rates. The number of tax brackets will be further reduced. Although these consensus have already been reached, certain disagreement still exist in some aspects such as the taxable unit, the exemption item, the highest marginal rate, etc.

Comparative to the individual income tax, the house property tax and inheritance and gifts tax on individuals should be seen as starting from scratch. Currently, the house property tax is in the process of legislation. Some economists warn the government should be cautious about levying this tax in case it might lead to political opposition and threaten its governing legitimacy. Yet the Chinese government has other considerations to insist on introducing the house property tax. Among them, the most important reason is to finance local governments.

Supporting Measures: To Modernize China's Tax Administration Mechanism. No matter how many reasons we have to reform the tax system, but whether or not its goal can be achieved depending on the administration conditions to a large extent. Many researchers have already emphasized an importance of administration for the tax reform success in transitional and developing countries. This judgment can be applied to China as well. For China, the adjustment of its tax mix structure has to face the knotty problem of the tax administration.

The traditional Chinese tax administration exhibits characteristics of «all-in-one collector and tax payer». Collectors not only decide on tax liability, go to taxpayers for collections, audit, but also take responsibility for tax avoidance and tax evasions. Taxpayers only pay the requested tax amount passively without any interest in how their payments are assessed. As for the tax agencies, most of them are organized in terms of the tax type. No specialization and labor division based on administration process exists.

So far, The tax agencies in China lack experiences in collecting taxes directly from the individual taxpayer. One can take the individual income tax as an example, where only incomes of employees in formal sectors can be withheld. The existing mechanism cannot administer persons with various kinds of revenues although the filing return system has already been in effect. The most important thing is that the tax agencies have no idea about the taxpayer's taxable income amount without third information reporting. Additionally, taxation is not regarded as a necessary cost for government services but as a coercive exploitation in the Chinese culture. So, the concept of voluntary compliance by the taxpayer is unpopular. In this sense, China's extant administration is incompatible with the tax system with direct taxes as its main revenues. Hence, the process of improving the tax system cannot be moved forward unless the related administration reform goes hand in hand with it.

After two decades of exploration, China eventually found its way to modernization of the tax administration in 2012. Up to date, a function-based administration process has been employed by most tax agencies especially within the separate sector which is responsible for large scale enterprises. Yet, tax administrations at local level are mostly in traditional style. As the administration tasks involved individual taxpayers, the most urgent task is to establish a service system and the third party information reporting system.

5. Conclusions

China has been at a new starting point in its history after nearly 40 years of development since 1978. Its course of reform has entered into a crucial stage and the deep water area. The further reform does not evince any Pareto improvement characteristics any more but it has to touch vested interest of elites groups. Constituting a system of fair taxation rules is of highest priority in current China where not only an economic but also a comprehensive reform strategy is required.

On the other hand, accompanied by China's economy entering into a new normal high growth, the rate of the tax revenue could not continue. Chinese tax regime is expected to evolve into a new stage with a more advanced shape, more reasonable structure, more complete function and more modernized administration mechanism.

In our opinion, future reform tasks should focus on developing a modern tax system. Yet this is a step-by-step process. We should take targeted and proactive actions to promote the tax reform process based on historical and dialectical understanding of the stage characteristics of the tax system. In this paper we illustrate what features makes the new phase of the tax reform as compared to the prior two ones and analyze what factors motivate this change ranging from changes in national policy priorities to international environments. We also portray how this tax reform strategy will be enforced in the future.

References

1. Martinez-Vazquez J., McNab R. M. The Tax Reform Experiment in Transitional Countries. *National Tax Journal*, 2000, vol. 53, no. 2 (June), pp. 273–298.
2. Moore M. *How Does Taxation Affect the Quality of Governance? Working Paper 280*. Brighton, Institute of Development Studies, 2007. 37 p.
3. Moore M. Between Coercion and Contract: Competing Narratives around Taxation and Governance. In Brautigam D., Fjeldstad O.-H., Moore M. (eds). *Taxation and State Building in Developing Countries: Capacity and Consent*. New York, Cambridge University Press, 2008. 294 p.
4. Prichard W. *Taxation and State Building: Towards Governance Focused Tax Reform Agenda (IDS working paper 341)*. Brighton, Institute Development Studies, 2010. 55 p.
5. Lou Jiwei. Four Directions of Fiscal and Taxation Reform – the 5th Round of Sino-U.S. Strategic Dialogue. *China Taxation*, 2013, iss. 9.

Authors

Peiyong Gao – Professor, President of National Academy of Economic Strategy, Chinese Academy of Social Sciences (12F Zhongye Building, No. 28 Shuguangxili Chaoyang District, 100028, Beijing, China); e-mail: gaopy@cass.org.cn.

Jun Ma – Dean of National Academy of Economic Strategy, Chinese Academy of Social Sciences (12F Zhongye Building, No. 28 Shuguangxili Chaoyang District, 100028, Beijing, China); e-mail: majun@cass.org.cn.

Информация об авторах

Гао Пэйюн – профессор, президент, Национальная академия экономической стратегии Китайской академии социальных наук, г. Пекин, Китай (100028, г. Пекин, район Чаоян, ул. Шуангуансили, 28, здание Чжун-е, 12 этаж); e-mail: gaopy@cass.org.cn.

Ма Цзюнь – заместитель заведующего кафедрой налогообложения, Национальная академия экономической стратегии Китайской академии социальных наук, г. Пекин, Китай (100028, г. Пекин, район Чаоян, ул. Шуангуансили, 28, здание Чжун-е, 12 этаж); e-mail: majun@cass.org.cn.

Экономические аспекты налоговых реформ

Economic issues of tax reforms

УДК 336.02

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.010](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.010)

И. А. Майбуров

*Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина,
г. Екатеринбург, Российская Федерация*

К 100-ЛЕТИЮ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА В РОССИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ЭТАПОВ РЕФОРМЫ

АННОТАЦИЯ. В следующем году исполняется 100 лет с момента принятия в России первого закона о подоходном налоге. За этот период было проведено множество реформ подоходного налогообложения и получены различные результаты, поэтому задача анализа опыта реформ в сфере подоходного налогообложения достаточно актуальна. Целью данной статьи является изучение опыта становления и реформирования подоходного налогообложения в России. В работе выделяются и анализируются пять этапов становления подоходного налогообложения, основной акцент сделан на анализе двух последних этапов функционирования подоходного налога: в условиях перехода к рыночной экономике и в условиях рыночной экономики. Выделяются основные предпосылки реформы налога на доходы физических лиц 2001 г., проводится анализ ее результатов, которые оказались довольно неоднозначными. Переход к пропорциональной модели налога на доходы физических лиц практически не повлиял на его фискальную значимость, не принес ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда. Реформа подоходного налога также не привела к существенному уменьшению числа льгот, которые снижают его нейтральность и фискальную значимость, однако она позволила существенно увеличить экономическую эффективность и нейтральность данного налога, добиться снижения издержек по администрированию для налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов. В условиях возможной новой реформы выдвинуто предположение, что возврат к прогрессивным ставкам налога не оправдывает ожидания малоимущих слоев населения — расслоение российского общества по доходам не уменьшится. Следовательно, в условиях отсутствия гарантии достижения желаемых результатов наиболее прагматичным может явиться подход сохранения существующей модели налога на доходы физических лиц. Кроме того, может быть взят курс на инвентаризацию вычетов и освобождений, а также произведена их отмена в первую очередь для высокодоходных слоев населения.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Подоходный налог; налог на доходы физических лиц; реформа подоходного налога; пропорциональная ставка; прогрессивная ставка.

Igor A. Mayburov

*Ural Federal University
n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin,
Yekaterinburg, Russian Federation*

MARKING THE CENTENARY OF INCOME TAX IN RUSSIA: THEORETICAL ANALYSIS OF KEY STAGES OF THE REFORM

ABSTRACT. Next year will mark 100 years since introduction of the first law on income tax in Russia. Over this period a number of reforms of income taxation has been conducted, and various results have been achieved. It has become of im-

portance to analyze the experience of income taxation reforms. This article aims at studying formation and reformation of income taxation in Russia. The work singles out and analyzes five stages of income taxation formation in Russia, the main focus being on the analysis of the two last stages of income tax functioning: during the transition to the market economy and in the market economy. The article identifies the main prerequisites of the personal income tax reform in 2001 and analyzes the results of the reform. The article validates the conclusion that the reform had mixed results. The transition to the proportional model of the individual income tax failed to significantly affect the fiscal significance of this tax, and did not lead to the desired legalization of salaries or a drastic decrease in the share of wages paid off the books. Moreover, the income tax reform did not result in a significant decrease in the number of tax concessions that reduced the neutrality and fiscal significance of the tax. At the same time, the income tax reform made it possible to drastically increase the neutrality and economic effectiveness of this tax, reduced the cost of administration for taxpayers, withholding agents and tax services. In view of a possible new reform of the tax, the article makes an assumption that return to the progressive tax rates will fall short of expectations of the poor as the wealth gap in Russian society will not be reduced. The article draws a conclusion that as achievement of the expected results is not guaranteed, preserving the existing model of personal income tax may be the most pragmatic option. At the same time, it might be advisable to conduct the inventory of tax deductions, and, possibly, to cancel some of them, the ones enjoyed by the rich in the first place.

KEYWORDS. Income tax; personal income tax; income tax reform; proportional rate; progressive rate.

Введение

Ведущая роль в налоговых системах многих развитых стран принадлежит двум прямым налогам: НДФЛ и налогу на прибыль (доходы) юридических лиц. Современная налоговая система немислима без этих двух налогов.

НДФЛ имеет следующие признанные преимущества:

- позволяет облагать плательщика в соответствии с его платежеспособностью;
- отвечает требованиям социальной справедливости вследствие введения необлагаемого минимума и прогрессивной шкалы налогообложения, которая применяется в подавляющем большинстве стран;
- позволяет облагать доходы, получаемые из разных источников, и доходы вне зависимости от их формы (денежной или натуральной);
- является одной из наиболее совершенных форм налогообложения, поскольку охватывает чистый доход общества — тот основной источник, из которого должны платиться налоги;
- обеспечивает взаимосвязь между налогами и общественными благами, получаемыми индивидом от государ-

ства, спрос на которые согласно экономическим оценкам западных ученых как и сумма налоговых платежей, зависит от величины индивидуального дохода [1, с. 398].

Впервые НДФЛ был введен в 1798 г. в Англии, затем в 1891 г. — в Германии, в 1914 г. — во Франции, в 1915 г. — в США и только в 1916 г. — в России.

Распространение этого налога в большинстве стран мира стало возможным, прежде всего, благодаря увеличению индивидуальных доходов населения и сосредоточению разных видов дохода в одних руках (вследствие одновременного владения промышленными предприятиями, ценными бумагами, недвижимостью и т. д.), что делало более целесообразным их совокупное обложение. В частности, более позднее введение подоходного налога в России объясняется низким уровнем доходов в стране.

Другим важным условием распространения НДФЛ стало повышение уровня налоговой культуры, лишь частично связанное с уровнем общей культуры (в том числе и образованности) населения. По мнению исследователей, уплату налогов как

исполнение гражданского долга налогоплательщики начали воспринимать лишь с середины XIX в. Это стало возможным благодаря лучшему осмыслению каждым человеком своей зависимости от других людей и общества в целом, следовательно, и важности удовлетворения общественных потребностей. Кроме того, подобному восприятию способствовали изменения в структуре государственных расходов — увеличилась доля социальных расходов, особенно на образование и здравоохранение, а также повысилась прозрачность расходования бюджетных средств.

Рост гражданского самосознания постепенно позволил отказаться от старой прусской системы оценки дохода особыми правительственными комиссиями и перейти к более дешевой и демократичной декларационной системе. При этом общее распространение налоговые декларации получили еще позже — в 20-х гг. XX в., после проведения налоговых реформ в странах Европы и США.

Все это обусловило постепенное закрепление НДС в налоговых системах развитых стран и его превращение в основной источник доходов государственного бюджета. Так, во второй половине 20-х гг. XX в. доля НДС в общей сумме налоговых поступлений составляла 62,6 % во Франции, 56,4 % — в США, 45,3 % — в Великобритании, 39 % — в Германии; впоследствии, при появлении НДС, эти цифры значительно уменьшились.

В современном мире НДС является одним из самых весомых источников доходов бюджета. Среди европейских стран наибольшее фискальное значение он имеет в Дании, Финляндии и Швеции, обеспечивая 15–25 % от ВВП. В России фискальная значимость НДС значительно меньше — приблизительно 4 % от ВВП, это соизмеримо лишь с показателями Кореи.

В связи с этим, целью данной статьи является изучение опыта формирования и реформирования подоходного налогообложения в России.

Этапы формирования подоходного налогообложения в России

Подоходный налог существует в России почти 100 лет. За этот период он подвергался многократному реформированию. Можно выделить пять основных этапов формирования подоходного налогообложения в России.

1. Этап введения в России подоходного налога (1916–1921).

2. Этап функционирования подоходного налога в условиях новой экономической политики (1922–1930).

3. Этап устойчивого функционирования подоходного налога в условиях командной экономики (1930–1985).

4. Этап функционирования подоходного налога в условиях перехода к рыночной экономике (1985–2001).

5. Этап функционирования подоходного налога в условиях рыночной экономики (2001 г. — по настоящее время).

При их анализе основной акцент делается на последних двух этапах, поскольку они характеризуются применением различных моделей подоходного налога: с прогрессивными и пропорциональными ставками.

Этап введения в России подоходного налога (1916–1921). Первый закон о подоходном налоге в России был утвержден в 1916 г. Налог должен был взиматься с доходов, полученных из всех источников: капитала; сдачи в аренду недвижимости; торговых, промышленных и иных предприятий; профессиональных, личных промысловых и иных, приносящих доходы занятий; других источников дохода [2, с. 271]. В основу налога был положен принцип личного налогообложения, т. е. каждый должен был платить налог в соответствии с получаемыми доходами. Ставка налога была регрессивная: она уменьшалась с увеличением дохода [3, с. 86]. Однако на практике данный закон не был реализован, причиной этому послужила революция 1917 г.

После смены политической власти был принят новый закон о подоходном налоге. Он предусматривал прогрес-

сивные ставки в диапазоне 12,5–30,0 %. Однако фактически, в условиях всеобщей хозяйственной разрухи, управленческой неразберихи и демонтажа старой системы сбора налога, подоходный налог собирался крайне плохо.

Этап функционирования подоходного налога в условиях новой экономической политики (1922–1930). Новая экономическая политика предусматривала ряд новаций:

- продразверстка была заменена на натуральный продовольственный налог, а натуральная заработная плата на денежную;

- снятие ограничений на торговлю и местный кустарный промысел.

В этот период характерна реализация подоходного налогообложения с позиций классового подхода в форме интегрального подоходно-поимущественного налога. Был существенно расширен круг плательщиков и усилена дифференциация размеров обложения по источнику и характеру получаемых доходов. Использование прожиточного минимума позволяло освобождать от обложения наименее доходные слои населения, в то время как значительная прогрессия усиливала тяжесть обложения высокодоходных категорий населения.

Плательщики делились на три категории. Для разных категорий были установлены различные прожиточные минимумы и шкалы прогрессии. Средний прожиточный минимум и наименьшая прогрессия (до 30 %) устанавливалась для рабочих, служащих и государственных пенсионеров. Две другие категории плательщиков уплачивали налог самостоятельно на основании декларации. Наибольший прожиточный минимум и средняя прогрессия (до 50 %) устанавливалась для лиц, получающих доход от занятий торговлей и промыслом, наименьший прожиточный минимум и наибольшая прогрессия (до 54 %) — для всех остальных лиц (вкладчиков, нетрудового элемента и т. д.) [4, с. 56].

Имущественный аспект реализовывался в виде специальной надбавки к

подоходному налогу — целевого квартирного налога, дифференцированного аналогично с классовых позиций по категориям плательщиков и характеристик жилой площади [5, с. 36]. В дальнейшем поимущественное обложение было выведено в квартирный налог, налог с наследств и дарений и с транспортных средств.

Этап устойчивого функционирования подоходного налога в условиях командной экономики (1930–1985).

Налоговая реформа 1930 г. модифицировала сложившуюся в период новой экономической политики модель подоходного налога. Был усилен классовый подход с целью снижения уровня обложения заработной платы и увеличения налогообложения «нетрудовых элементов» (некооперированных кустарей и ремесленников, лиц свободных профессий). В 1932 г. была впервые реализована модель пропорционального налога со ставкой 3,5 %, но только в отношении трудовых доходов рабочих и служащих. В 1934 г. на эту же налоговую базу стали начисляться сборы на нужды жилищного и культурно-бытового строительства, позже слившиеся в подоходном налоге, в результате чего ставка в отношении трудовых доходов вновь стала мягко прогрессивной — до 11,4 %. Данная модель применялась параллельно с «жесткой» прогрессией в отношении иных категорий получателей дохода. Для «нетрудовых элементов» прогрессивная ставка была увеличена до 73 %. В 1940 г. максимальная ставка прогрессии для различных торговцев и кустарей, имеющих наемных рабочих, увеличилась до 95 %. Правительство взяло курс на использование подоходного налога в качестве регулятора занятости в различных секторах экономики. Итогом стало практически полное подавление индивидуальной предпринимательской деятельности и самозанятости.

В период Великой отечественной войны резко возрастает потребность в увеличении доходов бюджета. В 1941 г. вводится 100%-ная надбавка к подоходному налогу, которая потом преоб-

разуется в отдельный военный налог. Следует отметить, что во время войны резко возросла собираемость подоходного налога — почти в 2,5 раза.

Весь послевоенный период характеризуется планомерным снижением ставок и фискальной значимости подоходного налога. По задумке Генерального секретаря КПСС Н. С. Хрущева, необходимо было осуществить постепенную ликвидацию налогообложения граждан в связи с «активным строительством коммунизма». По его мнению, в первую очередь нужно было снизить, а в дальнейшем вообще отменить все налоги с заработной платы «строителей коммунизма» [6, с. 363].

Советская модель подоходного налога в отличии от мировых практик имела следующие характерные черты:

1. Упрощенный порядок администрирования налога. Превалировала схема взимания налога в момент получения дохода. Налог исчислялся и перечислялся в бюджет налоговыми агентами — организациями, выплачивающими различные виды дохода населению. Это позволило существенно снизить издержки по взиманию налога и добиться максимальной собираемости [3, с. 254].

2. Дифференциация величины ставок и размера прогрессии для различных социальных групп населения. Такой подход имел ярко выраженную классовую подоплеку. Дифференциация выражалась в выделении различных видов доходов и применении к ним разных шкал обложения с различной прогрессией ставок. Например, к доходам кооперированных кустарей (т. е. входящих в кооператив) применялась мягкая шкала прогрессии 9,0–12,5 %, а к доходам некооперированных кустарей — жесткая шкала прогрессии 4,6–43,9 % [7, с. 168]. Подобная разница ставок по отношению к различным доходам являлась мощным инструментом реализации курса коммунистической партии на вытеснение из экономики частных форм хозяйствования. В то же время такая дифференциация способствовала распространению в экономи-

ке социалистических форм хозяйствования, в том числе кооперативных.

3. Избирательное отношение к реализации принципа совокупного обложения доходов граждан, полученных из разных источников. Принцип совокупного обложения не применялся к заработной плате рабочих и служащих, если заработки были получены от работы по совместительству на нескольких предприятиях. В таком случае заработки не суммировались, а облагались на каждом предприятии отдельно с применением двух вычетов. Цель такого подхода — установление особо льготных условий для налогообложения заработной платы рабочих и служащих. В целом же особо льготный порядок в отношении заработной платы состоял в установлении наиболее высокого налогооблагаемого вычета (подобный вычет не применялся к некооперированным кустарям) и очень мягкой прогрессии ставок — 8,2–11,4 %.

4. Обложение месячных доходов. По большинству доходов, полученных в результате работы по найму, действовал месячный налоговый период. Налоги удерживались госбанком при выдаче средств предприятию на уплату заработной платы и тут же перечислялись в бюджет. По схеме совокупного годового дохода облагались лишь доходы от частных практик и доходы лиц, не работающих по найму. К ним применялся годовой налоговый период.

В период построения развитого социализма (1960–1985) фискальная и регулирующая роль подоходного налогообложения неуклонно снижалась. Значительная дифференциация ставок для различных социальных групп населения была устранена. В подоходном налогообложении начал доминировать уравнительный подход к разным доходам. Жесткое нормирование оплаты труда и применение мягкой шкалы прогрессии привело к тому, что практически все работающие стали платить налог по двум ставкам. Низкодоходные категории работающих платили налог по ставке 8 %, а высокодоходные категории — 13 % от заработка.

Этап функционирования подоходного налога в условиях перехода к рыночной экономике (1985–2001). Курс на ускорение и перестройку, провозглашенный Генеральным секретарем ЦК КПСС М. С. Горбачевым, дал старт подготовке условий для перехода к рыночным формам хозяйствования, что постепенно привело к формированию новой практики налогообложения. В соответствии с указом Президиума Верховного Совета СССР от 19 ноября 1986 г. разрешается индивидуальная трудовая деятельность граждан.

В 1990 г. был принят закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»¹. Новый порядок обложения личных доходов предусматривал: необлагаемый минимум – 100 р./мес., который входил в базу налога; установление порога прогрессии на уровне 700 р. и очень крутой прогрессии, согласно которой максимальная ставка достигала 60 % для доходов, превышающих 3000 р./мес. Этим налогом достаточно жестко стали облагаться и доходы от индивидуальной трудовой деятельности. Максимальная ставка в 60 % здесь применялась к доходам, превышающим 500 р./мес.

Установление необлагаемого минимума на этом уровне объясняется тем, что данный закон готовился в 1988–1989 гг., когда менее 100 р./мес. зарабатывало около 10 % работающего населения. Средняя заработная плата по стране равнялась 220 р./мес., а заработков более 500 р. имело лишь 3,5 % работающих. Включение минимума в налоговую базу приводило к тому, что он не облагался налогом, но при его превышении он не вычитался из базы. Соответственно, в промежутке от 100 до 150 р. каждый рубль облагался по ставке 29 %, с трехсотого рубля взималось только 17 коп. и так до 700 р. – порога прогрессии. Таким образом, в интерва-

ле доходов 100–700 р. фактически действовала регрессия.

После распада союзного государства и обретения Россией атрибутов государственности 7 декабря 1991 г. был принят закон «О подоходном налоге с физических лиц»². В этом налоге предусматривалась единая шкала прогрессивных ставок, которая должна была применяться к совокупному годовому доходу. Кроме того, устанавливался необлагаемый налогом минимум доходов (после 2001 г. он был заменен стандартными налоговыми вычетами) [8, с. 82].

За период 1991–2000 гг. в этот закон вносились изменения 21 раз и 9 раз менялась шкала ставок, однако при этом она всегда оставалась прогрессивной с диапазоном ставок 12–30 %. В переходный период от прогрессивной к пропорциональной ставке шкала ставок ежегодно модифицировалась (табл. 1).

Можно заметить, что в переходный период непрерывно повышались пороги разрядов в связи со значительной инфляцией и ростом среднедушевых доходов. Также было снижено число разрядов прогрессии и снижена максимальная ставка до 30 %. Переход к ставке 13 % означал уменьшение предельной ставки на 7 процентных пунктов для налогоплательщиков с доходами свыше 50 тыс. р. и уменьшение на 17 процентных пунктов для доходов выше 150 тыс. р.

Этап функционирования подоходного налога в условиях рыночной экономики (2001 г. – по настоящее время). В процессе формирования Налогового кодекса РФ существенно изменилось налогообложение доходов граждан. Модель прогрессивного обложения подоходным налогом была заменена с 2001 г. «плоской» шкалой НДФЛ с основной ставкой 13 % (сохраняющей неравенство доходов до и после налогообложения).

¹ О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства : закон СССР от 23 апр. 1990 г. № 1443-1. URL : <http://www.zaki.ru/pagesnew.php?id=1731>.

² О подоходном налоге с физических лиц : закон РФ от 7 дек. 1991 г. № 1998-1 (ред. от 24 марта 2001 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

Таблица 1

Шкала подоходного налогообложения в России в 1998–2001 гг.

Показатель	1998		1999		2000		2001	
	Годовой доход, р.	Предельная ставка, %	Годовой доход, р.	Предельная ставка, %	Годовой доход, р.	Предельная ставка, %	Годовой доход, р.	Предельная ставка, %
Ставки для соответствующих уровней дохода	Менее 20 000	12	Менее 30 000	12	Менее 50 000	12	Для всех доходов	13
	20 000–40 000	15	30 000–60 000	15				
	40 000–60 000	20	60 000–90 000	20	50 000–150 000	20		
	60 000–80 000	25	90 000–150 000	25				
	80 000–100 000	30	150 000–300 000	30	Более 150 000	30		
Более 100 000	35	Более 300 000	35					
Среднедушевые доходы, р./мес.	1 008		1 630		2 193		2 978	

Источник: [9, с. 14].

Как известно, прогрессия снижает неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения, и чем она жестче, тем сильнее сглаживается это неравенство. Таким образом достигается практическая реализация принципа справедливости, когда богатые со своих доходов платят налогов больше как в абсолютном, так и в долевым исчислении. В то время как пропорциональность оставляет в неизменном виде это доленое соотношение и, соответственно, неравенство налогоплательщиков до и после налогообложения. Следовательно, обоснованным представляется вывод, что принцип социальной справедливости в российском налоге перестал быть приоритетным, на передний план выдвинулся принцип экономического равенства налогоплательщиков вне зависимости от социальной или иной принадлежности.

Кроме того, специфику нового налога обусловило то, что принцип обложения месячных доходов вне зависимости от природы их происхождения и совокупного годового дохода, был заменен обложением годового дохода в разрезе четырех основных его составляющих — шедул (частей), к которым стали применяться различные пропорциональные ставки налога: трудовые доходы — 13 %, доходы от долевого участия — 9 % (сейчас — 13 %), доходы

нерезидентов — 15 и 30 %, нетрудовые доходы (выигрыши, призы) — 35 %. Вместе с тем остался неизменным с советских времен принцип первичного взимания налога у источника получения доходов, предусматривающий возложение на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых своим или привлеченным работникам.

Следует признать, что шедулярная концепция построения НДФЛ позволила повысить адресность налоговых вычетов, применяемых исключительно к шедуле трудовых доходов. Однако шедулярную концепцию построения подоходного налога некоторые исследователи все чаще характеризуют как устаревшую. Шедулярный подход активно применялся странами старого света вплоть до второй половины XX в., на сегодняшний день наблюдается устойчивая тенденция перехода к использованию глобальной модели формирования налоговой базы при подоходном обложении [8, с. 149]. Основное преимущество этого подхода в том, что он позволяет облагать совокупный (глобальный) доход налогоплательщика по единой ставке (шкале ставок) независимо от источника их возникновения.

Таким образом реформа НДФЛ в 2001 г. существенным образом изменила его основные элементы: вместо про-

грессивной были внедрены пропорциональные ставки, стала использоваться шедулярная модель налога, было увеличено количество налоговых ставок, расширен перечень облагаемых доходов и сокращено количество налоговых льгот, изменился порядок применения налоговых вычетов, упрощена процедура уплаты и сбора налога.

Основные предпосылки реформы налога на доходы физических лиц в 2001 г.

Для осуществления реформы подоходного налога в 2001 г. явились следующие предпосылки:

- необходимость повышения его фискальной значимости;
- создание экономических стимулов для легализации доходов и снижения масштабов уклонения от его уплаты;
- повышение экономической эффективности налога за счет увеличения нейтральности подоходного налогообложения;
- снижение затрат на его администрирование.

Доля подоходного налога в доходах консолидированного бюджета РФ в 1992–2000 гг. составляла в среднем 9,4 %, доля налога в ВВП – 2,5 %. Сравнение с развитыми зарубежными странами подтверждает незначительность этих показателей. Так, в странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 1994–1999 гг. подоходный налог формировал в среднем 26,8 % доходов консолидированных бюджетов и около 10 % ВВП, т. е. его фискальная значимость в развитых странах была в 4 раза выше, чем в России.

Низкая фискальная эффективность подоходного налога обуславливалась двумя основными причинами: невысокими доходами населения и массовым уклонением от его уплаты [10]. Собирался подоходный налог преимущественно с доходов от заработной платы лиц, работающих по найму. Такой налог в момент выплаты заработной платы удерживался работодате-

лями и сразу перечислялся в бюджет. Несмотря на то, что механизм удержания налога у источника выплаты традиционно не способствует уклонению от уплаты подоходного налога, тем не менее, работодатели повсеместно практиковали различные нелегальные формы оплаты труда [11], например, выплата заработной платы «в конвертах», различные вознаграждения работникам в неденежной форме (fringe benefits) и др. [12].

Налоги с других видов доходов (от продажи активов, вкладов в банке, выигрышей и т. д.) практически не уплачивались. Такие доходы, как правило, получала состоятельная часть населения и именно ее представители наиболее активно пользовались различными инструментами снижения своих налоговых обязательств. Низкодоходные слои населения не имели подобной возможности и не могли уклониться от уплаты налога при наличии единственного источника дохода в виде заработной платы.

В результате подобных искажений получалось, что при наличии повышенных ставок налога на высокие доходы основное бремя подоходного налога ложилось на налогоплательщиков с низкими и средними доходами, работающих по найму [9, с. 8]. Такая ситуация не способствовала формированию нейтральных решений налогоплательщиков в отношении вида и объема занятости, интенсивности работы, существенно снижая экономическую эффективность подоходного налога [13]. Дополнительные искажения нейтральности этого налога обеспечивало множество льгот, не имеющих значимых социальных и иных обоснований. В большинстве случаев эти льготы были автоматически перенесены еще из советской модели подоходного налога без должного анализа ожидаемых эффектов от их использования.

Повышенные расходы на администрирование подоходного налога обуславливались необходимостью приема и обработки налоговых деклараций от налогоплательщиков, имеющих более

одного места работы (нескольких видов доходов). Кроме того, такие налогоплательщики заметно увеличивали издержки налоговых агентов, поскольку регулярно в течение года запрашивали справки о доходах и относили их на основное место работы. Такие справки были необходимы для расчета налога нарастающим итогом, что в целом создавало значительные неудобства как для налогоплательщиков, так и для налоговых агентов.

Основные ожидания от реформы подоходного налогообложения были связаны с увеличением его фискальной значимости и расширением налоговой базы. Процесс легализации доходов должен был обеспечить существенный вклад в расширение налоговой базы, поскольку низкая ставка налога (13 %) сводила к минимуму количество причин для уклонения.

Насколько оправдались ожидания, касающиеся увеличения фискальной значимости подоходного налога, мож-

но судить из анализа ее динамики за 1992–2013 гг. (табл. 2).

В абсолютном исчислении поступление данного налога увеличивалось ежегодно, однако в относительном исчислении устойчивого роста фискальной значимости НДФЛ не наблюдается. Доля этого налога в доходах консолидированного бюджета колеблется в интервале 8,2–12,3 % и не имеет тенденции к росту. При этом можно заметить, что рост фискальной значимости все же наблюдался в течение первых трех лет после перехода на пропорциональную модель налога в 2001–2003 гг. Отмечается также рост доли НДФЛ в ВВП – 2,4–3,7 %. Это можно считать положительным результатом реформы НДФЛ, однако, планировалось, что эффект от ее реализации будет существенно выше. С учетом таких ожиданий следует признать, что предполагаемого роста фискального значения НДФЛ до величин сопоставимых с развитыми экономиками не произошло.

Таблица 2
Динамика фискального значения НДФЛ в экономике России за 1992–2013 гг.

Год	Поступление НДФЛ, млрд р. (до 1998 г. – трлн р.)	Доходы консолидированного бюджета, млрд р. (до 1998 г. – трлн р.)	Доля НДФЛ в доходах консолидированного бюджета, %	Доля НДФЛ в ВВП, %
1992	0,4	5,3	7,5	2,1
1993	4,4	49,7	8,9	2,6
1994	17,5	172,4	10,2	2,9
1995	36,6	437,0	8,4	2,4
1996	56,6	558,5	10,1	2,6
1997	75,2	711,6	10,6	3,0
1998	71,5	686,8	10,4	2,7
1999	117,3	1 213,6	9,7	2,4
2000	174,8	2 097,7	8,3	2,4
2001	255,8	2 683,7	9,5	2,9
2002	358,1	3 519,2	10,2	3,3
2003	455,7	4 138,7	11,0	3,5
2004	574,5	5 429,9	10,6	3,4
2005	707,1	8 579,6	8,2	3,3
2006	930,4	10 625,8	8,8	3,5
2007	1 266,6	13 368,3	9,5	3,8
2008	1 666,3	16 003,9	10,4	4,0
2009	1 665,8	13 599,7	12,3	4,3
2010	1 790,5	16 031,9	11,2	4,0
2011	1 995,8	20 855,4	9,6	3,6
2012	2 261,5	23 435,1	9,7	3,6
2013	2 499,1	24 442,7	10,2	3,7

Крайне интересно установить, повлияла ли реформа НДФЛ на процесс легализации заработных плат. Сторонники пропорциональной модели налога утверждают, что в результате реформы 2001 г. был достигнут значительный прогресс в легализации доходов в группах населения с высокими и средними доходами. Проверить это российская статистика не позволяет, однако можно в целом оценить прогресс легализации доходов в российской экономике через изменение скрытой заработной платы; данный показатель поддерживается официальной статистикой.

Скрытая (официально не учтенная) заработная плата — это часть заработной платы, выплачиваемая в формах, не подлежащих налогообложению: из денежной выручки без оформления платежной ведомости, в виде денежной помощи, кредитов, выплат через систему страхования, с депозитных счетов в банках, в натуральной форме путем покупки работникам недвижимости

или предметов длительного пользования и т. д. Определяется скрытая заработная плата балансовым методом как разница между денежными расходами и сбережениями населения и официально учтенными доходами.

В базе Росстата есть данные об объеме оплаты труда населения (включая скрытую заработную плату), а также имеется информация об официально учтенной оплате труда наемных работников (из баланса денежных доходов и расходов населения). Разница между ними и составляет скрытую заработную плату. Денежные доходы населения включают доходы лиц, занятых предпринимательской деятельностью, выплаченную заработную плату наемных работников, пенсии, пособия, стипендии и другие социальные трансферты, а также доходы от дивидендов и от собственности в виде процентов по вкладам, ценным бумагам и т. д. Как менялась величина скрытой оплаты труда в 1992–2013 гг. можно увидеть в цифрах (табл. 3).

Таблица 3

Динамика доли скрытой оплаты труда в совокупных денежных доходах

Год	Величина скрытой оплаты труда, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.)	Оплата труда наемных работников, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.)	Денежные доходы населения, млрд р. (до 1998 г. — трлн р.)	Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников, %	Доля скрытой оплаты труда в денежных доходах населения, %
1992	–	7,0	7,1	–	–
1993	9,1	76,3	79,9	11,9	11,4
1994	52,0	301,0	364,8	17,3	14,3
1995	160,0	695,8	910,7	23,0	17,6
1996	250,0	1 064,2	1 355,7	23,5	18,4
1997	290,0	1 238,9	1 654,0	23,4	17,5
1998	277,0	1 292,7	1 767,0	21,4	15,7
1999	525,0	1 947,8	2 847,9	27,0	18,4
2000	782,0	2 821,5	3 983,9	27,7	19,6
2001	993,5	3 848,4	5 325,8	25,8	18,9
2002	1 249,0	5 065,1	6 831,0	24,7	18,3
2003	1 496,4	6 231,4	8 900,5	24,0	16,8
2004	1 995,1	7 845,0	10 976,3	25,4	18,2
2005	2 551,0	9 474,3	13 819,0	26,9	18,5
2006	3 450,0	11 985,9	17 290,1	28,8	20,0
2007	4 450,0	15 526,1	21 311,5	28,7	20,9
2008	5 200,0	19 559,8	25 244,0	26,6	20,6
2009	5 790,0	20 494,2	28 708,4	28,3	20,2
2010	6 632,0	22 995,6	32 498,0	28,8	20,4
2011	7 868,0	27 762,8	35 649,0	28,3	22,1
2012	8 959,0	31 462,5	39 904,0	28,5	22,5
2013	9 612,0	34 628,4	44 650,0	27,8	21,5

Можно заметить, что в анализируемом периоде динамика доли скрытой оплаты труда имеет три характерных периода:

1. Непрерывное увеличение (1993–2000). Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников возросла с 11,9 до 27,7 %, т. е. более чем в 2 раза; в денежных доходах населения она возросла с 11,4 до 19,6 %.

2. Уменьшение (2001–2003). Доля скрытой оплаты труда в оплате труда наемных работников уменьшилась с 27,7 до 24 %; в денежных доходах населения – с 19,6 до 16,8 %.

3. Стабилизация (2004 г. – по настоящее время). Доля скрытой оплаты труда в заработной плате наемных работников увеличилась и стабилизировалась на очень высоком уровне – 28 %; в денежных доходах населения уменьшилась и стабилизировалась на уровне 21 %.

Эффект легализации доходов был достигнут только в первые три года после реформы. В последующие 10 лет доля скрытой оплаты труда даже незначительно превысила показатели 2000 г. Таким образом, следует признать, что ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда в результате реформы подоходного налога 2001 г. достичь не удалось.

Основные искажения нейтральности в подоходном налогообложении образца 2000 г., по мнению сторонников реформы [9, с. 8–9], были вызваны следующими причинами:

1. Наличие повышенных ставок подоходного налога не гарантировало повышенной налоговой нагрузки на население с высокими доходами. В итоге высокодоходные категории населения, несмотря на прогрессивные ставки, находились в сопоставимой или даже лучшей налоговой позиции, уклоняясь от налога, чем лица, работающие исключительно по найму, уплачивающие налог по меньшей ставке, но не имеющие возможности уклониться от его уплаты.

2. Наличие значительного числа льгот по подоходному налогу, снижающих его нейтральность и фискальную значимость [14].

Чтобы оценить насколько оправдались ожидания в повышении нейтральности подоходного налогообложения, можно использовать данные официальной статистики по распределению денежных доходов населения по 20 %-ным группам и динамику коэффициента Джини. Этот коэффициент характеризует степень отклонения линии фактического распределения общего объема денежных доходов населения от линии их равномерного распределения. Величина коэффициента может варьироваться от 0 до 1, при этом, чем выше значение коэффициента, тем более неравномерно распределяются доходы в обществе (табл. 4).

Основное неравенство в доходах населения формировалось в ранний период становления рыночной экономики (1992–1993), т. е. в период проведения массовой приватизации. Именно тогда значительную часть от всех доходов (47 %) стало получать 20 % наиболее доходных слоев населения. Коэффициент Джини за этот период увеличился почти в 1,5 раза. В последующие два десятилетия распределение доходов по разным группам населения практически не менялось и оставалось крайне неравномерным как в период действия прогрессивной ставки, так и в период действия пропорциональной ставки налога. В итоге, можно утверждать, что действовавшая «мягкая» шкала прогрессивных ставок в 1995–2000 гг. (с максимальной ставкой 30–35 %) практически не снижала неравенство в распределении доходов.

Следует заметить, что эффект консервации значительного неравенства в распределении доходов в условиях использования прогрессивной ставки налога противоречит теоретическим догматам [15]. Объяснить этот эффект можно только с позиций указанного искажения нейтральности, когда высокодоходные слои населения в условиях применения к их доходам повышенных

ставок находились в лучшей позиции, чем низкодоходные слои населения. Соответственно, такое искажение нейтральности в подоходном налоге с прогрессивными ставками действительно присутствовало.

В данном ракурсе переход к пропорциональной ставке имел цель устранения этого искажения. Нейтральность подоходного налога с переходом к пропорциональной ставке была значительно повышена. Вместе с тем, как известно, пропорциональная ставка в принципе не способна снизить неравенство в распределении доходов. Можно увидеть, что в период действия пропорциональной ставки определенная волатильность коэффициента Джини действительно наблюдается — он увеличился с 0,397 до 0,419, однако однозначно приписать это увеличение действию исключительно пропорциональной ставке налога нельзя, как, впрочем, и уменьшение доли населения с самыми низкими доходами. При-

чины таких изменений, скорее всего, следует искать вне налоговой политики, а в формировании в течение 25 лет специфичной институциональной среды государственно-частного капитализма и концентрации активов у правящей элиты.

Таким образом, можно утверждать, что результат повышения нейтральности в процессе реформы подоходного налога 2001 г. в значительной мере достигнут. Существенных искажений в нейтральность налога в период действия пропорциональной ставки не вносится — все платят одинаковую долю налога со своих доходов.

К сожалению, подтвердить или опровергнуть тезис о том, что многочисленные льготы снижали фискальную значимость подоходного налога, не представляется возможным, так как нет сопоставимых данных. Однако следует заметить, что эта проблема не снята, в существующей модели налога осталось значительное число льгот, ос-

Таблица 4

Динамика распределения совокупных денежных доходов по 20 %-м группам населения, % (все население 100 %)

Год	1 группа (с наименьшими доходами)	2 группа	3 группа	4 группа	5 группа (с наибольшими доходами)	Коэффициент Джини
1992	6,0	11,6	17,6	26,5	38,3	0,289
1993	5,1	9,4	14,9	23,8	46,8	0,398
1994	5,4	10,1	15,1	22,7	46,7	0,409
1995	6,1	10,8	15,2	21,6	46,3	0,387
1996	6,1	10,7	15,2	21,6	46,4	0,387
1997	5,9	10,5	15,3	22,2	46,1	0,401
1998	6,0	10,6	15,0	21,5	46,9	0,399
1999	6,0	10,5	14,8	21,1	47,6	0,400
2000	5,9	10,4	15,1	21,9	46,7	0,395
2001	5,7	10,4	15,4	22,8	45,7	0,397
2002	5,7	10,4	15,4	22,7	45,8	0,397
2003	5,5	10,3	15,3	22,7	46,2	0,403
2004	5,4	10,1	15,1	22,7	46,7	0,409
2005	5,4	10,1	15,1	22,7	46,7	0,409
2006	5,3	9,9	14,9	22,6	47,3	0,416
2007	5,1	9,7	14,8	22,5	47,9	0,422
2008	5,1	9,8	14,8	22,5	47,8	0,422
2009	5,1	9,8	14,8	22,5	47,8	0,422
2010	5,2	9,8	14,8	22,5	47,7	0,421
2011	5,2	9,9	14,8	22,6	47,4	0,417
2012	5,2	9,8	14,9	22,5	47,6	0,420
2013	5,2	9,8	14,9	22,5	47,6	0,419

вобождений, вычетов, которые не имеют должного экономического обоснования. Данный вывод подтверждают валовые оценки выпадающих доходов по НДФЛ (табл. 5).

Можно заметить, что сумма выпадающих доходов соизмерима с валовыми поступлениями НДФЛ. Так, до 2011 г. сумма выпадающих доходов стабильно превышала валовые поступления (в 2010 г. в 1,5 раза), в 2011 г. она снизилась и сравнялась с валовыми поступлениями налога. Если провести инвентаризацию всех выпадающих доходов, оценить экономическую целесообразность предоставляемых вычетов и освобождений, то даже в условиях действующей ставки можно добиться существенного увеличения фискальной значимости налога (в 1,5 раза).

Следовательно, искажение в виде значительного числа льгот по подоходному налогу, снижающих его нейтральность и фискальную значимость не устранено.

В процессе реформы подоходного налогообложения в 2001 г. высказывались качественные суждения о снижении издержек налоговых агентов в связи с упрощением процедуры начисления и удержания налога с пропорциональной ставкой 13 % [17]. Налоговым агентам стало действительно проще и дешевле осуществлять указанные процедуры, отпала необходимость контроля с их стороны за начислением налога

для своих сотрудников при их работе по совместительству. Однако издержки работодателей по администрированию данного налога никто не считал, а потому подтвердить этот результат в цифрах не представляется возможным. Снизились также издержки самих налогоплательщиков, поскольку им больше не приходилось собирать справки со всех мест работы, заполнять декларацию и ежегодно подавать ее в налоговую инспекцию.

Впрочем, основные ожидания от реформы подоходного налогообложения заключались больше в снижении издержек самих налоговых органов [18]. Здесь также можно оперировать лишь качественными суждениями о снижении объема декларирования доходов и перехода к автоматизированным процессам обработки отчетности, которую предоставляют налоговые агенты. В цифрах продемонстрировать полученный эффект снижения административных издержек нет возможности, поскольку официальная статистика дает информацию лишь об общих объемах финансирования налоговой службы. За 1992–2013 гг. расходы на содержание налоговой службы имеют тенденцию незначительного увеличения — с 1 до 1,4 % ВВП [19, с. 301], однако по этим данным невозможно сделать вывод о затратах налоговой службы в отношении администрирования отдельно взятого налога.

Таблица 5
Динамика сумм вычетов и необлагаемых доходов по НДФЛ за 2008–2011 гг.

Показатель	2008		2009		2010		2011	
	Сумма, млрд р.	Удельный вес, %	Сумма, млрд р.	Удельный вес, %	Сумма, млрд р.	Удельный вес, %	Сумма, млрд р.	Удельный вес, %
Стандартные вычеты	113,1	1,0	305,1	1,7	338,1	1,7	324,7	2,3
Социальные вычеты	42,4	0,3	45,2	0,2	50,4	0,3	52,2	0,4
Имущественные вычеты	3 587,4	27,0	5 536,1	30,5	4 602,9	23,1	2 582,3	18,6
Профессиональные вычеты	1 240,6	9,3	1 138,5	6,3	1 194,7	6,0	1 297,0	9,3
Доходы, не подлежащие обложению	8 285,5	62,3	11 104,5	61,3	13 712,5	68,9	9 636,7	69,4
<i>Итого</i>	13 288,9	100,0	18 129,4	100,0	19 898,6	100,0	13 892,8	100,0
Сумма выпадающих доходов	1 727,6	-	2 356,8	-	2 586,8	-	1 806,1	-

Источник: [16, с. 190].

В итоге, судить о достижении эффекта снижения совокупных издержек по администрированию НДСЛ можно лишь при изменении модели налога.

Заключение

В работе продемонстрированы основные этапы реформирования подоходного налогообложения в России за 100 лет его существования. В целом можно утверждать, что Россия всегда имела оригинальную модель подоходного налогообложения, мало сопоставимую с лучшими практиками развитых экономик. Эта оригинальность наблюдалась в периоды как командной, так и рыночной экономики.

Наиболее специфическим моментом советской модели явилось приращение подоходному налогу функции регулятора классового состава налогоплательщиков. Это регулирование осуществлялось через значительную дифференциацию трудовых доходов и доходов, полученных от частной предпринимательской деятельности. Если в отношении трудовых доходов чаще всего использовалась пропорциональная ставка или самая слабая прогрессия, то к доходам от частной предпринимательской деятельности применялась максимальная ставка прогрессии, которая доходила до 95 %.

Другим специфическим аспектом российской модели налогообложения явилось использование пропорциональных ставок налога ко всем частям дохода (шедулам). При этом и в отношении трудовых доходов и доходов, полученных от частной предпринимательской деятельности, стала использоваться одна ставка налога — 13 %.

В процессе реформы подоходного налога в 2001 г. были получены неоднозначные результаты. Переход к пропорциональной модели НДСЛ практически не повлиял на его фискальную значимость, не принес ожидаемого эффекта легализации заработных плат и кардинального снижения доли скрытой оплаты труда. Также реформа не привела к существенному уменьшению значительного числа льгот, снижающих его нейтральность и фискальную значимость. Вместе с тем, реформа позволила существенно увеличить нейтральность и экономическую эффективность подоходного налога, добиться снижения издержек по администрированию для налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых органов.

В настоящее время дальнейшая судьба НДСЛ не определена: не известно будет ли осуществлен возврат к прогрессивной шкале ставок или сохранится пропорциональная модель налога. Мнения по этому вопросу расходятся. Новая реформа подоходного налогообложения может не оправдать ожидания малоимущих слоев населения и расслоение российского общества по доходам не уменьшится, так как предлагается использование слишком мягкой шкалы прогрессии с максимальной ставкой (до 30 %). Однако подобный опыт уже был в конце 2000 г. и положительных результатов он не принес. Наиболее прагматичным может явиться подход сохранения существующей модели НДСЛ, при этом может быть взят курс на инвентаризацию вычетов и освобождений и их отмену, в первую очередь для высокодоходных слоев населения.

Список использованной литературы

1. Майбуков И. А. Теория налогообложения. Продвинутый курс / И. А. Майбуков, А. М. Соколовская. — М. : Юнити-Дана, 2011. — 591 с.
2. Захаров В. Н. История налогов в России. IX — начало XX века / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шаццлло. — М. : Рос. полит. энцикл., 2006. — 296 с.
3. История налоговой политики России: конец XIX, XX и начало XXI столетия / И. В. Караваева, И. В. Архипкин, О. В. Сиполс [и др.]. — М. : Наука, 2008. — 334 с.
4. Майбуков И. А. Теория и история налогообложения / И. А. Майбуков. — М. : Юнити-Дана, 2007. — 495 с.
5. Пушкарева В. М. Налоговая система Союза ССР (1921–1930) / В. М. Пушкарева. — М. : Инфра-М, 2001. — 198 с.

6. Петухова Н. Е. История налогообложения в России IX-XX вв. / Н. Е. Петухова. — М. : Вуз. учебник, 2008. — 416 с.
7. Авдошина Е. А. Справочник по налогам с населения / Е. А. Авдошина, С. Н. Давыдов. — М. : Финансы и статистика, 1984. — 223 с.
8. Лыкова Л. Н. Налоговая система России: общее и особенное / Л. Н. Лыкова. — М. : Наука, 2005. — 444 с.
9. Реформа налогообложения доходов населения в России: результаты в 2000-2007 гг. / Л. Анисимова, П. Кадочников, Т. Малинина [и др.]. — М. : Ин-т экономики переходного периода, 2008. — 256 с.
10. Ильин А. Е. Анализ налоговых поступлений с доходов физических лиц / А. Е. Ильин, Г. В. Ильина // Экономический анализ: теория и практика. — 2009. — № 10. — С. 15-20.
11. Allingham M. Income tax evasion: A theoretical analysis / M. Allingham, A. Sandmo // Journal of Public Economics. — 1972. — № 1. — P. 323-338.
12. Вишневский В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишневский, А. Веткин // Вопросы экономики. — 2004. — № 2. — С. 96-108.
13. LeCacheux J. Les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE: une decennie d'experience. Budget et fiscalite: quelles reformes? / J. LeCacheux // Revue francaise de finances publiques. — 1997. — Novembre.
14. Fiscal Policies in Economies in Transition / Vito Tanzi (ed.). — Washington D. C. : International Monetary Fund, 1992. — 365 p.
15. Blumenthal M. The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform / M. Blumenthal, J. Slemrod // National Tax Journal. — 1992. — № 45 (2), June. — P. 185-202.
16. Фискальный федерализм. Проблемы и перспективы развития / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2015. — 415 с.
17. Pogorletskiy A. I. The dynamics of Tax system and Tax administration development in the Russian Federation / A. I. Pogorletskiy, N. N. Bashkirova // Journal of Tax Reform. — 2015. — Vol. 1, № 1. — P. 4-25.
18. Киреенко А. П. Оценка издержек налогового администрирования в Российской Федерации / А. П. Киреенко // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2004. — № 1 (38). — С. 28-33.
19. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2014. — 375 с.

References

1. Maiburov I. A., Sokolovskaya A. M. *Teoriya nalogooblozheniya. Prodvinituyi kurs* [Theory of Taxation. Advanced course]. Moscow, Uniti-Dana Publ., 2011. 591 p.
2. Zakharov V. N., Petrov Y. A., Shatsillo M. K. *Istoriya nalogov v Rossii. IX — nachalo XX veka* [History of Taxes in Russia. 19th — early 20th centuries]. Moscow, Russian Political Encyclopedia Publ., 2006. 296 p.
3. Karavayeva I. V., Arkhipkin I. V., Sipols O. V. et. al. *Istoriya nalogovoi politiki Rossii: konets XIX, XX i nachalo XXI stoletiya* [History of Russia's Tax Policy: late 19th, 20th, early 21st century]. Moscow, Nauka Publ., 2008. 334 p.
4. Maiburov I. A. *Teoriya i istoriya nalogooblozheniya* [Theory and History of Taxation]. Moscow, Uniti-Dana Publ., 2007. 495 p.
5. Pushkareva V. M. *Nalogovaya sistema Soyuzo SSR (1921-1930)* [Tax System in USSR (1921-1930)]. Moscow, Infra-M Publ., 2001. 198 p.
6. Petukhova N. E. *Istoriya nalogooblozheniya v Rossii IX-XX vv.* [History of Taxation in Russia in 9th — 20th centuries]. Moscow, Vuzovskiy Uchebnyk Publ., 2008. 416 p.
7. Avdoshina E. A., Davydov S. N. *Spravochnik po nalogam s naseleniya* [Reference Book on Taxes on Individuals]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1984. 223 p.
8. Lykova L. N. *Nalogovaya sistema Rossii: obshchee i osobennoe* [Russia's Tax System: General and Peculiar Features]. Moscow, Nauka Publ., 2005. 444 p.
9. Anisimova L., Kadochnikov P., Malinina T. et al. *Reforma nalogooblozheniya dokhodov naseleniya v Rossii: rezul'taty v 2000-2007 gg.* [Reform of Personal Income Taxation in Russia: Results in 2000-2007]. Moscow, Institute for Economy in Transition Publ., 2008. 256 p.
10. Ilyin A. E., Ilyina G. V. *Analysis of Tax Revenues from Individual Income Tax. Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*, 2009, no. 10, pp. 15-20. (In Russ.).

11. Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1972, no 1, pp. 323–338.

12. Vishnevskii V., Vetkin A. Tax Evasion and Taxpayer's Rational Choice. *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2004, no. 2, pp. 96–108. (In Russian).

13. LeCacheux J. Les reformes fiscales dans les pays de l'OCDE: une decennie d'experience. Budget et fiscalite: quelles reformes? *Revue francaise de finances publiques*, 1997, November. (In French).

14. Tanzi Vito (ed.). *Fiscal Policies in Economies of Transition*. Washington D. C., International Monetary Fund, 1992. 365 p.

15. Blumenthal M., Slemrod J. The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform. *National Tax Journal*, 1992, no. 45 (2), pp. 185–202.

16. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Fiskal'nyi federalizm. Problemy i perspektivy razvitiya* [Fiscal Federalism. Problems and prospects of development]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2015. 415 p.

17. Pogorletskii A. I., Bashkirova N. N. The Dynamics of Tax System and Tax Administration Development in the Russian Federation. *Journal of Tax Reform*, 2015, vol. 1, no 1, pp. 4–25. (In Russ.).

18. Kireyenko A. P. Tax administration costs estimation in Russian Federation. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2004, no. 1 (38), pp. 28–33. (In Russ.).

19. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Nalogi i nalogooblozhenie. Palitra sovremennykh problem* [Taxes and taxation: a range of modern problems]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2014. 375 p.

Информация об авторе

Маибуров Игорь Анатольевич – доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б. Н. Ельцина (620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19); e-mail: mayburov.home@gmail.com.

Author

Maiburov, Igor A. – Doctor habil. (Economics), Professor, Head of Chair of Financial and Tax Management, Ural Federal University n.a. the first President of Russia B. N. Yeltsin (19 Mira St., 620002, Yekaterinburg, Russian Federation); e-mail: mayburov.home@gmail.com.

УДК 336.221:005.591.6

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.011](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.011)**Л. П. Королева***Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева,
г. Саранск, Российская Федерация*

РОЛЬ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ИННОВАЦИОННОГО ПРОРЫВА: БЫТЬ ИЛИ НЕ БЫТЬ

АННОТАЦИЯ. Имеющее многолетнюю историю применения в зарубежных странах консолидированное налогообложение было введено в России только с 2012 г. Ежегодно расширяющийся перечень корпораций, выступивших ответственными участниками консолидированных групп налогоплательщиков, и увеличение числа объединившихся вокруг них организаций участников свидетельствуют о растущем интересе к данному режиму налогообложения прибыли со стороны крупнейших вертикально-интегрированных холдингов добывающей (нефтегазовой) и металлургической промышленности. Однако возрастает недовольство субъектов РФ, чьи бюджеты недополучили налоговые доходы в связи с новым порядком их распределения. В статье исследуется конфликт интересов бизнеса и власти, роль консолидированной группы налогоплательщиков в механизме выравнивания экономической дифференциации регионов и стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности крупнейших вертикально интегрированных структур нефтегазовой и металлургической промышленности России. Цель статьи заключается в обосновании необходимости переноса акцента в совершенствовании налогообложения участников консолидированной группы с решения проблем возврата потерь региональным бюджетам от перераспределения поступлений по налогу на прибыль, расширение налоговых средств стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности крупнейших налогоплательщиков, каковыми являются вертикально и горизонтально интегрированные бизнес-структуры. Позиция автора аргументируется сопоставлением преимуществ и недостатков от введения института консолидации, результатами анализа динамики количества консолидированных групп налогоплательщиков, изменений налоговых доходов субъектов РФ в результате уплаты ими налога на прибыль, а также сравнением налоговых поступлений в бюджеты ряда регионов Приволжского федерального округа. Предложено сохранить институт консолидированного налогоплательщика без существенных изменений и ограничений, ухудшающих положение участников групп, и сосредоточить силы законодателей и налоговиков на расширении его стимулирующей роли. Инновационный прорыв, являющийся ключевой целью долгосрочного развития Российской Федерации, может быть обеспечен только силами крупнейших вертикально и горизонтально интегрированных структур, располагающих крупным капиталом, необходимым для реализации масштабных проектов.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Консолидированная группа налогоплательщиков; налог на прибыль; организация; регион; дифференциация; стимулирование; инновационная деятельность.

Ludmila P. Korolyova*Ogarev Mordovia State University,
Saransk, Russian Federation*

THE ROLE OF CONSOLIDATED GROUPS OF TAXPAYERS IN PROVIDING INNOVATIVE BREAKTHROUGH: TO BE OR NOT TO BE

ABSTRACT. Tax consolidation was introduced in Russia in 2012. The number of corporations, which are responsible members of consolidated groups of taxpayers, expands annually. The number of participating organizations, grouped around them, increases

permanently. There is an indication of growing interest of the largest vertically-integrated holdings of mining (oil and gas) and metals industry in this profits taxation scheme. However, regional authorities cannot accept the loss of tax revenues due to the new procedure of its distribution. The article deals with the conflict of interests of business and government. The article explores the role of the consolidated group of taxpayers in the mechanism of alignment of economic differentiation of the regions and promotion of investment and innovative activities of the largest vertically integrated oil and gas structures and metallurgical industry in Russia. The aim of the article is to substantiate the necessity of shifting the accent in improving the tax consolidated group members to solving the problem of the regional budgets' return loss from the repartition of the income tax entry for changing the general concept of taxation, assuming the expansion of tax funds to promote investment and innovative activities of the largest taxpayers, which are the vertically and horizontally integrated business structures. The author's position is argued by comparing the advantages and disadvantages of introducing the institute of consolidation, the results of analysis of dynamics of the consolidated groups of taxpayers quantity, the changes of the tax incomes from the Russian Federation subjects as a result of the payment income tax; also the author bring up a comparison of the tax funds in the Volga Federal District budgets. The article offers to preserve the institute of consolidated taxpayer without significant changes and restrictions, without worsening the group members' positions and to concentrate legislator and taxmen forces to wide its stimulating role. Innovative breakthrough is the key aim of the long-term Russian Federation development which can only be provided by forces of the largest vertically and horizontally integrated structures, possessing large capitals, which is necessary for large-scale projects implementation.

KEYWORDS. Consolidated groups of taxpayers; income tax; organization; region; differentiation; promotion; innovative activity.

Актуальность темы исследования

Одним из основных факторов, ограничивающих экономический рост в России, является дифференциация регионов по уровню социально-экономического развития, которая обусловлена, прежде всего, неравномерным распределением ресурсов по территории страны и действием эффекта агломерации. Преимущества имеют сырьевые регионы и крупнейшие городские агломерации, которые стратегическими документами развития РФ признаны локомотивами роста экономики макрорегионов. Именно в них концентрируются основные факторы производства, что еще больше усугубляет проблему неравенства, так как способствует оттоку ресурсов с менее развитых территорий.

Однако ограничение негативного эффекта от действия данных факторов — труднодостижимая задача государственного регулирования экономики. Обеспеченность природными ресурсами относится к естественным причинам региональной дифференциации вместе с климатическими условиями, географическими, историче-

скими и этническими особенностями регионов, изменить которые государство не в силах.

Ускорение процессов концентрации является объективной тенденцией развития современных растущих экономик мира. Во-первых, обеспечить конкурентоспособность и безопасность национальной экономики в долгосрочном периоде способно только крупномасштабное производство. Во-вторых, рост масштабов производства предполагает не просто количественное приращение мощностей, но и внедрение, а также использование современных технологий, новой техники и иных инновационных составляющих воспроизводственного процесса. В условиях глобализации инновационное развитие экономики и его интенсификация объективно связаны с концентрацией производства. Как показала практика последнего десятилетия, простое снижение уровня налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков для стимулирования инновационного прорыва и обеспечения мирового лидерства страны явно не достаточно. Оптимизация пропорций разделения налого-

вых доходов между бюджетами разных уровней, повышение качества и результативности администрирования налогов и сборов, расширение налоговых полномочий регионов — обязательные условия решения проблем экономической дифференциации регионов. Однако для достижения динамической устойчивости макросистемы в долгосрочном периоде необходимы изменения в общей концепции налогообложения, предполагающей расширение налоговых методов стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности крупнейших налогоплательщиков, каковыми являются вертикально и горизонтально интегрированные бизнес-структуры.

Одним из таких методов, по нашему мнению, может стать сравнительно недавно введенный в налоговое законодательство РФ институт консолидированного налогоплательщика.

Степень изученности и проработанности проблемы

Краткосрочный период существования консолидированного налогообложения в РФ определяет направления научных исследований. В большинстве своем они выявляют недостатки и преимущества нового режима налогообложения прибыли на основе оценки итогов его применения в России и анализа опыта зарубежных стран [1–5]. Доказывается необходимость распространения консолидации на НДС [6; 7]. Поиск направлений совершенствования в теории ведется исходя из необходимости обеспечения баланса интересов государства и налогоплательщиков [8–10]. Однако в конечном итоге интересы налогоплательщика остаются на втором плане. Так, в качестве приоритетной задачи консолидированного налогообложения называется обеспечение более справедливого распределения налоговых доходов между территориями [11]. В связи с чем ряд исследований касаются выбора критериев распределения налоговых платежей участников консолидированной группы налогоплательщиков

(КГН) между бюджетами [12; 13], обосновывается возможность применения КГН для целей упрощения контроля за трансфертным ценообразованием, указывается на антиофшорный характер введенных особых правил администрирования КГН [14]. На практике возобладала фискальные интересы государства. В 2015 г. введен мораторий на образование новых консолидированных групп. В официальных документах предлагаются меры, увеличивающие налоговую и административную нагрузку на участников КГН.

Следует отметить, что введение института консолидации налоговых баз довольно длительный процесс, вызывающий немало дискуссий и в зарубежных странах. Так, в странах Европейского Союза (ЕС) о необходимости перехода к формированию консолидированной налоговой базы по налогу на прибыль в рамках ни одной страны, а всех стран-участниц заговорили еще в начале 2000-х гг. [15]. В 2011 г. был разработан проект «дополнительного» налогового кодекса под названием «Общая консолидированная корпоративная налоговая база» (Common Consolidated Corporate Tax Base — CCCTB)¹, который предлагалось принять на всей территории Европейского Союза параллельно с действующими налоговыми кодексами государств-участниц. В пояснительной записке данного документа указывается на то, что отсутствие общих правил налогообложения корпораций, взаимодействия национальных налоговых систем часто приводит к чрезмерной нагрузке и двойному налогообложению. Это создает препятствия для инвестиций в ЕС. Отмечается и целый ряд положительных эффектов от нововведения. Во-первых, каждое государство будет иметь право устанавливать свою собственную налоговую ставку, тем самым сохраняя фи-

¹ Proposal for a council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) // European commission Brussels, 2011. 84 p. URL : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_en.pdf (date of access: 15.10.2015).

скальный суверенитет и возможности налоговой конкуренции. Во-вторых, будут устранены в значительной степени проблемы налоговой оптимизации и ухода от налогообложения.

В отличие от России в странах ЕС на институт консолидированного налогового плательщика возлагают не столько фискальные, сколько стимулирующие задачи. Планируется посредством СССТВ стимулировать рост и создание рабочих мест. Основным преимуществом введения СССТВ называется сокращение налоговых расходов для компании, что должно стимулировать инвестиции за счет высвободившихся средств². Как указывают авторы, СССТВ не предназначено для влияния на налоговые поступления и распределение налоговой базы между государствами-членами ЕС, хотя таковое признается. В конечном счете, как повлияет введение СССТВ на доходы каждой отдельной страны, будет зависеть от национальных политических решений в отношении возможных адаптаций и сочетаний различных налоговых инструментов или применяемых налоговых ставок³.

Новая волна интереса к СССТВ в ЕС была отмечена в 2013 г., когда общественности стали известны случаи уклонения от уплаты налогов крупнейших транснациональных европейских компаний⁴, а в 2014 г. опубликовали результаты ряда исследований по проблеме введения принципа консолидации в налоговые законодательства стран ЕС [16; 17]. Однако не смотря на все указанные преимущества, директива ЕС по данному предложению так

и не принята. В основном она нашла поддержку в Германии и Франции. Против выступили менее экономически развитые участники ЕС, опасаясь сокращения налоговых поступлений.

Европейская комиссия 17 июня 2015 г. представила план действий по реформированию корпоративного налогообложения в ЕС. План действий устанавливает ряд инициатив по борьбе с уходом от налогов, обеспечению устойчивых доходов и укреплению единого рынка для бизнеса. В совокупности эти меры значительно улучшат корпоративную налоговую среду в ЕС, сделают корпоративное налогообложение более справедливым, эффективным и благоприятным для роста. Ключевые действия включают в себя стратегию повторного запуска СССТВ поэтапно с 2016 г.⁵, в то время как в России обсуждается возможность продления моратория на образование новых КНГ до 2018 г.

Предлагаемые методы и подходы и их оригинальность (новизна)

Основная концептуальная идея данного исследования состоит в обосновании необходимости расширения роли консолидированного налогообложения в качестве инструмента стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности крупнейших налогоплательщиков в целях обеспечения неиндустриального развития российской экономики. Стратегическая ориентация проводимой экономической политики государства на обеспечение инновационного прорыва по ключевым показателям развития в пятерку стран мировых лидеров, по нашему мнению, не может быть решена при существующей поддерживающей системе налогообложения, отдающей приоритет фискальным

² Proposal for a council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

³ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB). Proposal for a Council Directive and initial comments // The company's website Loyens & Loeff CCCTB-team., 2011. 90 p. URL : http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Practice/Documents/CCCTB_Client_MemoJune2011.pdf (date of access: 15.10.2015).

⁴ Furore over tax evasion opens door to new EU proposal on corporate tax. EurActiv, 2013. URL : <http://www.euractiv.com/specialreport-european-corporate/furore-tax-evasion-opens-door-ne-news-531777> Published: 19/11/2013 (date of access: 15.10.2015).

⁵ A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action: Communication from the Commission to the European parliament and the Council. Brussels. 2015. URL : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf (date of access: 10.07.2015).

интересам государства. Сохранение ориентиров на либерализацию и дальнейшее разгосударствление лишает надежды на усиление роли крупнейших корпораций в обеспечении экономического развития страны и импортозамещения. Большинство из них вполне благополучны в условиях рентно-сырьевой экономики и заинтересованы не в ее неоиндустриализации, а в оффшоризации бизнеса, только косвенными регуляторами разрешить сложившиеся противоречия безусловно невозможно. Однако изменить подход к налогообложению с поддерживающего на стимулирующий, как минимум, необходимо. При этом ключевую роль в стимулировании роста транснациональных корпораций следует отвести институту консолидированного налогообложения.

В работе использованы общенаучные методы и методы анализа налоговых поступлений. Информационную основу исследования составили данные статистической отчетности ФНС России, Федеральной службы государственной статистики, отчеты Счетной палаты РФ, документы Европейской комиссии ЕС, нормативно-правовые акты РФ и их проекты, информационные письма Министерства финансов РФ.

Анализ полученных результатов

По прошествии трех лет применения режима налогообложения прибыли КГН определились как преимущества, так и недостатки, которые обуславливают его неоднозначное влияние на состояние финансов страны, регионов и отдельных налогоплательщиков (табл. 1).

Обратим внимание на то, что практически каждое преимущество введенного порядка исчисления и уплаты налога на прибыль с участников КГН имеет зеркальное отражение в виде недоработок нового института консолидации налоговых обязательств или негативных последствий для участвующих в данных налоговых отношениях субъектов. В связи с этим дискуссия между сторонниками и противниками консолидации налогоплательщиков только нарастает.

Ежегодно расширяющийся перечень корпораций, выступивших ответственными участниками КГН, и рост числа объединившихся вокруг них организаций участников свидетельствуют о растущем интересе к консолидированному налогообложению прибыли со стороны крупнейших вертикально-интегрированных холдингов добывающей (нефтегазовой) и металлургической промышленности (табл. 2).

Таким образом, в 2014 г. 16 групп налогоплательщиков исчисляли и уплачивали налог на прибыль в особом порядке, установленном гл. 3.1 Налогового кодекса РФ, из которых 8 представляют нефтегазовую отрасль, 5 — металлургию, 1 — энергетику, 1 — связь и 1 — сферу торговли. Распределение КГН по отраслям подтверждает возможность применения нового порядка уплаты налога на прибыль как инструмента более справедливого распределения налоговых доходов между субъектами РФ от добычи и переработки природных ресурсов.

Однако в ответ на рост интереса налогоплательщиков к новому режиму консолидированного налогообложения прибыли в 2015 г. введен мораторий на образование новых КГН. В частности, зарегистрированные налоговыми органами в течение 2014 г. договоры о создании КГН, а также внесенные изменения, связанные с присоединением к такой группе новых организаций (за исключением случаев реорганизации участников группы) вступают в силу с 1 января 2016 г. Это коснулось договоров с ОАО «Оскольский электрометаллургический комбинат», ЗАО «Тандер», ЗАО «Банк ВТБ 24», ЗАО «Сибинтертелеком», ОАО Междугородной и международной электрической связи «Ростелеком». В настоящее время Министерство финансов РФ рассматривает перспективу продления моратория до 2018 г.

Наиболее негативно настроены субъекты РФ, чьи бюджеты потеряли часть налоговых доходов при введении нового порядка распределения налоговых поступлений от участников КГН (табл. 3).

Таблица 1

**Преимущества и недостатки от применения
особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль
консолидированных групп налогоплательщиков**

Объект влияния	Преимущества	Недостатки
Налоговая система	Консолидация налоговых обязательств способствует унификации налоговой системы	Налоговая консолидация применяется только в отношении налога на прибыль, что ограничивает возможности повышения эффективности консолидированных групп налогоплательщиков и делает модель усеченной
Налоговое администрирование	Повышается прозрачность и эффективность налогового администрирования налогоплательщиков Компании, входящие в группу, не подлежат контролю цен по сделкам при исчислении налога на прибыль организаций	Установлены завышенные требования к критериям при вхождении в консолидированную группу налогоплательщиков, что ограничивает рост их числа Сохраняется контроль цен при исчислении НДС, НДПИ; налогоплательщики должны вести всю работу, связанную с этим контролем
Финансовая устойчивость регионов	Увеличились налоговые доходы регионов (мест присутствия компаний-участников консолидированных групп налогоплательщиков), что свидетельствует о повышении справедливости в распределении налоговых доходов между субъектами РФ Консолидированное налогообложение в условиях федеративного государства снижает налоговую конкуренцию регионов за крупных налогоплательщиков	Новый порядок перераспределения налоговых отчислений между регионами привел к неоднозначному изменению системы межбюджетных отношений, бюджеты ряда регионов (места присутствия ответственных участников) потеряли часть налоговых доходов Есть вероятность административного давления властей регионов на участников консолидированных групп налогоплательщиков, преследующее цель их выхода из группы
Финансовая устойчивость участников группы	Снижение налоговой нагрузки по налогу на прибыль на участников консолидированных групп налогоплательщиков за счет механизма, связанного с изменением системы расчетов, исходя из общего финансового хозяйственного результата деятельности всех участников группы Возможность формирования сводного финансового результата деятельности организаций, что повышает финансовую устойчивость и ликвидность участников группы	Увеличение сроков проведения выездной налоговой проверки Риск приостановления операций по счетам одновременно всех участников группы и их солидарная ответственность по налоговым обязательствам Ограничение по формированию резервов в части операций между участниками консолидированной группы при ее создании Невозможность зачета убытков участников группы, возникших до их вступления в группу

Таблица 2

**Динамика изменения количества участников
консолидированных групп налогоплательщиков
в Российской Федерации в 2012–2014 гг., шт.**

Ответственный участник	2012	2013	2014
ОАО «Газпром»	56	65	69
ОАО «Лукойл»	41	38	44 (1)
ОАО «Мегафон-Интернэшнл»	4	3	3
ООО «НОВАТЕК Север-Запад»	5	6	11
ОАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	10	10	10
ОАО «Северсталь»	9	21	21 (2)
ОАО «Татнефть»	4	4	4
ОАО «Сургутнефтегаз»	7	7	7
ОАО «НК «Роснефть»»	22	44	58
ОАО «АК «Транснефть»»	37	39	35 (7)
ОАО «Газпром нефть»	–	8	10 (1)
ОАО «Атомный энергопромышленный комплекс»	–	33	38 (1)
ОАО «Мечел»	–	16	20 (2)
ОАО «ГМК «Норникель»»	–	17	17
ОАО «ЕВРАЗ Нижнетагильский металлургический комбинат»	–	–	12
ЗАО «Торговый дом «Перекресток»»	–	–	39
ОАО «РТКомм.РУ»	2	2	Прекратило действие
<i>Всего</i>	197	313	398 (14)

Примечание. В скобках указано количество организаций, вышедших из консолидированной группы.

Составлено по данным: Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков»: решение Коллегии Счетной палаты РФ от 4 июля 2014 г. № 34К (980).

Таблица 3

**Динамика показателей изменения налоговых доходов субъектов РФ
в результате уплаты налога на прибыль консолидированных групп
налогоплательщиков в 2012–2013 гг.**

Распределение налоговых поступлений	Показатель	2012	2013	Абсолютное отклонение	Субъекты РФ
Снижение	Сумма, млрд р.	60,8	63,7	2,9	г. Москва, Санкт-Петербург, Пермский, Красноярский края, области Нижегородская, Волгоградская Белгородская, Тюменская и др.
	Количество субъектов РФ	18,0	20,0	+ 2,0	
Увеличение	Сумма, млрд р.	52,6	47,3	-5,3	Ямало-Ненецкий автономный округ, Иркутская, Астраханская, Ленинградская, Липецкая, Омская области, Республика Саха (Якутия), Ставропольский край и др.
	Количество субъектов РФ	65,0	62,0	-3,0	
Сальдо	Сумма, млрд р.	-8,2	-16,4	-8,2	–

Составлено по данным: Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков»: решение Коллегии Счетной палаты РФ от 4 июля 2014 г. № 34К (980).

Таким образом, сумма непоступившего налога на прибыль организаций от КГН в течение двух лет увеличилась на 2,9 млрд р., также как и число регионов, терпящих потери с 18 в 2012 г. до 20 в 2013 г. И это на фоне сокращения суммы прироста налога на прибыль организаций на 5,3 млрд р. и числа регионов, его получивших, с 65 в 2012 г. до 62 в 2013 г. Следует отметить, что в ряде регионов (республики Марий Эл, Ингушетия, Дагестан и Калмыкия, а также Рязанская, Ивановская и Псковская области) снижение поступления налога на прибыль организаций от деятельности КГН в 2012 г. было частично компенсировано увеличением поступления налога от их деятельности в 2013 г., а в Мурманской области поступления в 2013 г. значительно превысили потери в 2012 г.

С целью упредить существенное единовременное сокращение налоговых доходов бюджетов г. Москвы и ряда других регионов в результате изменения места зачисления налога на прибыль (не по месту нахождения головной организации, а по месту образования прибыли) был принят Федеральный закон «О внесении изменений в статью 67 части первой и статью 288 части второй Налогового кодекса РФ» от 30 марта 2012 г. № 19-ФЗ, изменивший механизм расчета налога на прибыль, перечисляемого ответственными участниками КГН, в состав которых входят организации, являющиеся собственниками объектов Единой системы газоснабжения (ОАО «Газпром»). При расчете сумм налога для них применяется показатель соотношения прибыльности участников консолидированной группы до момента вступления в КГН (по итогам 2011 г.), что позволило избежать в 2012–2015 гг. резкого снижения поступления налога в бюджеты отдельных субъектов РФ. В марте 2013 г. Законодательное собрание Республики Карелия, указывая на величину потерь налоговых доходов (3 млрд р. ежегодно, более 16 % всего объема налоговых и неналоговых доходов), в своем законопроекте пред-

лагало распространить данный механизм уплаты налога на прибыль на КГН, осуществляющих добычу полезных ископаемых, металлургическое производство и производство готовых металлических изделий, т. е. практически на все КГН⁶. В апреле 2014 г. Псковское областное Собрание депутатов обратилось в Государственную Думу РФ с законодательной инициативой о признании утратившим силу с 1 января 2015 г. Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ, т. е. инициировало полный отказ от института консолидации⁷.

Однако нашлись и сторонники нового порядка перераспределения налоговых доходов, поступающих от КГН. В ноябре 2013 г. в Государственную Думу РФ был внесен законопроект, предусматривающий отмену с 1 января 2014 г. особенностей изъятия налога на прибыль для налогоплательщиков-участников КГН, входящих в ОАО «Газпром», и возврат к общим нормам п. 6 ст. 288 Налогового кодекса РФ, в полной мере учитывающей в 2014–2015 гг. наличие производственных мощностей и работников, указанных КГН на территории регионов, при распределении платежей по налогу на прибыль. Законопроект отклонили, указав на то, что особый порядок уплаты налога для ОАО «Газпром» смягчает отрицательные последствия в течение переходного периода для

⁶ Заключение на проект федерального закона № 249536-6 «О внесении изменений в статью 288 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», вносимый в Государственную Думу Законодательным Собранием Республики Карелия : письмо Правительства РФ от 18 марта 2013 г. № 1351п-П13. URL : <http://asozd2.duma.gov.ru/> (дата обращения: 13.10.2014).

⁷ О признании утратившем силу законодательного акта РФ : проект федерального закона РФ : внесен Псковским областным Собранием депутатов. URL : <http://asozd2.duma.gov.ru/> (дата обращения: 13.10.2014).

Таблица 4

**Динамика показателей поступления налога на прибыль организаций
по субъектам Приволжского федерального округа в 2013 г., млн р.**

Показатель	Нижегородская область	Самарская область	Пермский край	Республика Мордовия
Поступило налоговых доходов	168 414	291 060	222 341	23 040
Поступило налога на прибыль организаций	26 032	44 316	36 422	2 598
Доля налога на прибыль организаций, %	15,5	15,2	16,4	11,3
Доля прибыльных предприятий и организаций, %	73,2	78,3	73,7	74,4
Прибыль предприятий и организаций	104 216	193 711	195 405	6 785

Составлено по данным Уточненного отчета по форме № 1-НМ по состоянию на 1 января 2014 г., сводный в целом по Российской Федерации, а также в разрезе субъектов РФ.

г. Москвы⁸. Тем не менее, Счетная палата РФ, подводя итоги за 2012–2013 гг., указала, что при уменьшении в г. Москве поступлений налога от КГН ОАО «Газпром» и ОАО «Атомэнергпром» на 14,1 млрд р. резкого увеличения платежей в каком-либо конкретном регионе не произошло. На такое положение, несомненно, оказал влияние факт применения ОАО «Газпром» специального коэффициента, учитывающего при распределении прибыли КГН долю платежей каждого участника за 2011 г., тем самым нивелируя процесс перераспределения прибыли между регионами.

Ряд регионов предпринял попытку лоббировать возмещение потерь собственных доходов от изменения порядка уплаты налога на прибыль КГН. Правительство РФ уже принимает меры по частичной компенсации регионам выпадающих доходов по налогу на прибыль, но эти дотации носят разовый характер и не полностью покрывают выпадающие доходы. Компенсация потерь регионов от введения института

КГН, по мнению ряда представителей органов власти, должна производиться на регулярной, системной основе [18].

Возникает вопрос о рациональности введения нового механизма распределения налоговых поступлений от КГН, изначально предполагающего увеличение доходов в одних субъектах по вполне справедливым причинам нахождения в них производственной базы налогоплательщика, за счет сокращения доходов в других субъектах, если потери последних в результате будут восполняться траншами на обеспечение бюджетной сбалансированности. Так, выделение целевой финансовой помощи в связи со значительными потерями доходов от налога на прибыль организаций планируется в Приволжском федеральном округе (Нижегородская и Самарская области, Пермский край). Сравним возможности аккумулирования налоговых доходов данными регионами в сопоставлении с показателями Республики Мордовия (табл. 4).

Как видно из сравнения (см. табл. 4), все три субъекта, претендующих на получение целевой помощи, во много раз обгоняют Республику Мордовию по показателям сумм прибыли, налога на прибыль и совокупных налоговых доходов бюджетов. Более того, Нижегородская и Самарская области по объему налоговых доходов в Приволжском федеральном округе занимают 2-е и 3-е места соответственно, пропуская вперед только Республику Та-

⁸ Заключение Комитета Государственной Думы по энергетике по проекту федерального закона «О внесении изменений в статью 288 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» № 301061-6 (об отмене особого порядка уплаты налога на прибыль организаций ответственным участником консолидированной группы налогоплательщиков, в состав которой входят организации, являющиеся собственниками объектов Единой системы газоснабжения). URL : <http://asozd2.duma.gov.ru/> (дата обращения: 13.10.2014).

тарстан, Пермский край – 4-е место. В то время как Республика Мордовия на 13-м месте из 14 регионов Приволжского федерального округа. Абсолютная сумма прибыли организаций в Мордовии за 2013 г. в 28 раз меньше аналогичного показателя по Самарской области и Пермскому краю, в 15 раз – по Нижегородской области. Более высокий уровень экономического и социального благополучия данных регионов по сравнению с Республикой Мордовией подтверждают и другие исследования [19]. Следовательно, можно сделать вывод, что регионы, потерявшие налоговые доходы в связи с введением особого порядка уплаты налога на прибыль КГН – регионы-лидеры в Приволжском федеральном округе. При этом известно, что крупные городские агломерации привлекают трудовые ресурсы более высоким качеством жизни, инвестиции – более развитой инфраструктурой. По нашему мнению, эффективнее было бы направить эти средства на стимулирование развития депрессивных регионов, что позволило бы организовать институт консолидации налоговых обязательств.

По данным Счетной палаты РФ, на снижение поступления налога на прибыль от КГН в 2013 г. оказали влияние следующие факторы:

- замедление темпов роста экономики (в целом по стране снижение сальдированного финансового результата составило 14 %, в том числе снижение прибыли прибыльных организаций – 3,2 % и рост убытков в 1,7 раза) и другие факторы (например, индексация налоговых ставок) – не поступило 61,1 млрд р.;

- рост расходов по амортизационным отчислениям (крупнейший налогоплательщик газовой отрасли увеличил амортизационные отчисления в 2013 г. на 400 млрд р. в связи с вводом в эксплуатацию объектов по крупным инвестиционным проектам – не поступило 68,2 млрд р.);

- эффект КГН (за счет консолидации убытков внутри КГН) –

16,4 млрд р., или 11,2 % от общего объема снижения⁹.

Таким образом, основными причинами сокращения сумм налоговых поступлений от КГН явились совсем не особенности порядка исчисления и уплаты налога на прибыль, а негативная макроэкономическая динамика и использование участниками КГН налоговых преференций и льгот. При чем сокращение текущих поступлений в связи с применением преференций и льгот приведет к приросту налоговых поступлений от данных организаций в перспективе, сопровождаемому мультипликационным эффектом в других сферах экономики. Поэтому негативным сокращение налогового потока по данной причине считать нельзя. К тому же число реально применимых преференций, стимулирующих модернизацию и инновационную деятельность организаций, крайне ограничено [20; 21]. Так, недопоступление налога от КГН произошло за счет использования двух из них: включение в состав расходов затрат на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки по перечню, установленному Правительством РФ в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5; а также применения повышающего коэффициента амортизации основных средств в связи с их эксплуатацией в режиме повышенной сменности.

Очевидно, что совпадение момента введения института КГН с замедлением темпов роста экономики России усугубило обеспокоенность регионов возможным сокращением собственных налоговых доходов, которая возникает при любой новации федерального центра, изменяющей устоявшуюся практику межбюджетных отношений. И уже весной 2014 г. в проекте Основных направлений налоговой политики РФ на 2015 г. и плановый период 2016 и

⁹ Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка результативности администрирования консолидированных групп налогоплательщиков»: решение Коллегии Счетной палаты РФ от 4 июля 2014 г. № 34К (980). URL : <http://audit.gov.ru/> (дата обращения: 10.10.2015).

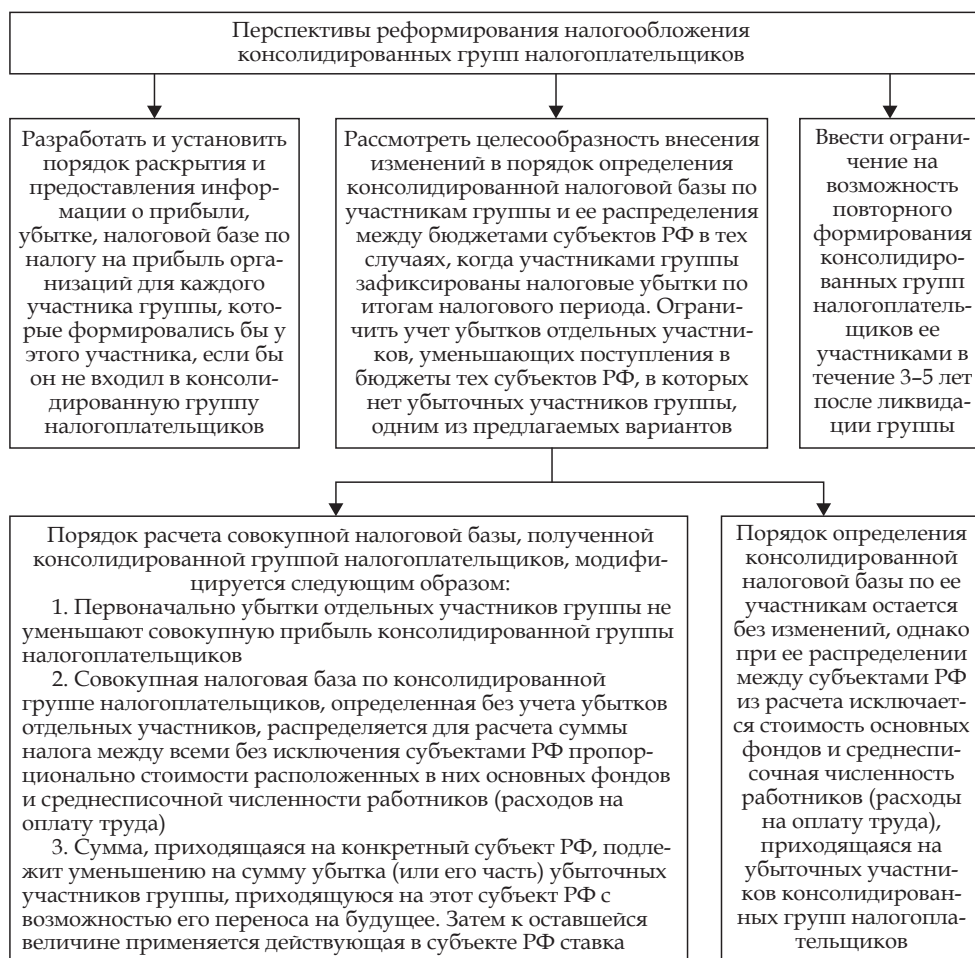
2017 г. были озвучены возможные направления совершенствования налогообложения консолидированных групп, ухудшающее их дальнейшее положение как налогоплательщиков (рис.).

Таким образом, в случае внесения указанных изменений, КГН получат повышение трудоемкости налогового учета, ограничения на признание убытков и на повторное формирование группы. Предлагаемые варианты изменения порядка расчета совокупной налоговой базы имеют свои достоинства и недостатки, которые отмечает и сам законодатель [22]. Очевидно одно, что налоговые администрации озабочены

в настоящее время не построением эффективной стимулирующей системы налогообложения крупнейших холдинговых структур, а перераспределением и без того сокращающихся в связи с негативной макроэкономической динамикой налоговых доходов.

Проведенный Министерством финансов РФ анализ основных итогов функционирования консолидированных групп показал, что функционирование КГН в 2014 г. привело к следующим изменениям:

- росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 61,9 млрд р. в 62 % субъектов РФ (53 региона);



Перспективы реформирования налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков

(Составлено по данным проекта Основных направлений налоговой политики РФ на 2015 г. и плановый период 2016 и 2017 гг.)

- снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 127,0 млрд р. в 38 % субъектах РФ (32 региона).

Таким образом, при отсутствии КГН консолидированные бюджеты регионов получили бы в 2014 г. на 65,1 млрд р. больше доходов, чем при их наличии. При этом сравнение фактических показателей поступления налога на прибыль от КГН в 2014 и 2013 гг. показывает их рост на 244,3 млрд р., т. е. переход к общепринятому в мировой практике порядку налогообложения крупнейших корпораций сопряжен с налоговыми расходами, как и любая иная новация налоговой системы. Для сравнения: налоговые расходы бюджета на стимулирование добывающей промышленности существенно выше. Так, 0,28 % ВВП (185,8 млрд р.) бюджетная система не получила в связи с применением понижающих коэффициентов при расчете налога на добычу полезных ископаемых; еще 0,17 % ВВП (112,0 млрд р.) – по причине применения при расчете налога на добычу полезных ископаемых налоговой ставки 0 % по нефти, добытой на «новых» месторождениях в Республике Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярском крае¹⁰. Однако положительный эффект от образования КГН измеряется не только изменениями доходов бюджетной системы. Консолидация налоговых обязательств призвана обеспечить оптимальный режим налогообложения крупнейших корпораций, стимулирующий их к инвестиционной и инновационной деятельности, к созданию новых рабочих мест и производственных мощностей. К сожалению, Министерство финансов РФ не пыталось оценить данные положительные эффекты от образования КГН.

Правительство РФ в случае резкого ухудшения ситуации планирует рассматривать различные варианты внесения изменений в законодательство о налогах и сборах либо в бюджетное законодательство с целью, в первую очередь, обеспечить устойчивость региональных бюджетов и, только потом, не допустить резкого роста налоговой нагрузки¹¹. Задача обеспечения устойчивости региональных бюджетов безусловно актуальна, но ее решение простым перераспределением средств только поддержит иждивенческие настроения и не будет стимулировать заинтересованность регионов в саморазвитии, в том числе и путем обеспечения благоприятных административных и налоговых условий деятельности организаций-участников КГН. В научной литературе предлагаются и более прогрессивные методы решения проблемы дифференциации экономического пространства России [23; 24].

В Основных направлениях налоговой политики РФ на 2016 г. и плановый период 2017 и 2018 гг. также поставлена задача исключения возможностей манипулирования механизмом КГН как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны субъектов Федерации, и обеспечения его прозрачности для финансовых органов субъектов РФ. Устранить пробелы в законодательстве, позволяющие корпорациям минимизировать налоговые платежи, безусловно, необходимо. Однако горизонтальная налоговая конкуренция между субъектами РФ – прямое следствие децентрализации налоговых полномочий. Дотационные регионы, будучи заинтересованы в создании на своей территории новых мощностей и рабочих мест, готовы нести налоговые расходы в целях привлечения крупных налогоплательщиков вне зависимости от их участия в КГН. И предоставлять,

¹⁰ Проект Основных направлений налоговой политики РФ на 2016 г. и плановый период 2017-2018 гг. URL : http://www.minfin.ru/ru/performance/tax_relations/policy/ (дата обращения: 13.10.2015).

¹¹ Основные направления налоговой политики на 2015 г. и плановый период 2016 и 2017 гг. : одобрены 1 июля 2014 г. Правительством РФ. URL : http://minfin.ru/ru/tax_relations/policy/index.php (дата обращения: 13.10.2015).

в том числе и участникам КГН, пониженные ставки по налогу на прибыль в части, поступающей в их бюджеты, право субъектов РФ, а не возможность манипулирования.

По нашему мнению, высокая степень научного и прикладного интереса к проблемам консолидации налоговых обязательств доказывает правильность выбранного Российской Федерацией курса в отношении оптимизации порядка налогообложения прибыли отечественных крупнейших налогоплательщиков. В пользу сохранения действующей практики исчисления налоговой базы КГН свидетельствует тот факт, что порядок распределения прибыли и учета убытков между субъектами РФ, аналогичный порядку для КГН, уже много лет действует при исчислении налога на прибыль организаций между обособленными подразделениями одного налогоплательщика. Отказ от расширения практики применения КГН приведет к росту начальных доходов субъектами РФ, изначально занимающими лидирующие позиции в своих округах по объему аккумулируемых налоговых доходов, и не будет способствовать решению проблем дифференциации уровня развития регионов.

Проблемы потери рядом территорий налоговых доходов – общие для налоговых систем всех стран мира при введении консолидации, и варианты их решения следует искать вместе с мировой наукой о налогах. Так, представленные в зарубежной литературе результаты исследования формул распределения консолидированной налоговой базы между территориями, указывают на растущую роль нематериальных активов в общей величине активов высокотехнологичных корпораций и в генерировании прибыли [25], что, по мнению авторов, доказывает рациональность и необходимость использования их, а также расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки в качестве фактора перераспределения консолидированной налоговой базы.

В условиях современной высоколиберальной политики маловероятной, но с позиций парадигмы неиндустриального развития возможной мерой может стать ограничение сферы применения КГН только корпорациями, осуществляющими основную деятельность в реальном секторе экономики, преимущественно в обрабатывающей промышленности и агропромышленном комплексе (в пределах определенной доли от выручки). Это позволит существенно понизить для них налоговую нагрузку, при сохранении ее уровня для корпораций, осуществляющих основную деятельность в высокорентабельных сферах, например, добыча, финансы, связь. Данная мера хотя бы частично позволит компенсировать отказ государства от дифференциации налоговой нагрузки на прибыль в зависимости от уровня рентабельности бизнеса.

Основной положительный эффект от введения института КГН, по нашему мнению, должен проявиться в стимулировании деятельности организационных участников КГН, а также их создания в обрабатывающих отраслях, агропромышленном секторе. Инновационный прорыв, являющийся ключевой целью долгосрочного развития РФ, может быть обеспечен только силами крупнейших вертикально и горизонтально интегрированных структур, располагающих крупным капиталом, необходимым для реализации масштабных проектов, и объем их инвестиций в модернизацию и инновационные преобразования напрямую может зависеть от политики государства в сфере налогообложения.

Основные выводы

Введенный с 2012 г. в законодательство о налогах и сборах РФ порядок налогообложения прибыли КГН сокращает административную и налоговую нагрузку на крупнейшие взаимозависимые организации за счет освобождения их операций от контроля за ценами внутри группы и вычета из совокупной налоговой базы убытков

участников группы. Рост количества вновь образуемых КГН свидетельствует о растущем интересе к данному режиму налогообложения прибыли со стороны крупнейших вертикально-интегрированных холдингов добывающей (нефтегазовой) и металлургической промышленности.

Однако ряд субъектов РФ (18–20 регионов), потерявших часть налоговых доходов в результате уплаты налога на прибыль КГН, настаивают на внесении изменений в действующий порядок признания убытков и распределения налога на прибыль между территориями, вплоть до полной отмены применения института консолидации в российском законодательстве о налогах и сборах либо просят выделить им целевую финансовую помощь в связи со значительными потерями доходов от налога на прибыль организаций.

Как показал анализ, единовременное признание убытков членов КГН не является основной причиной сокращения поступлений по налогу на прибыль от них в 2012–2013 гг. Доходы были недополучены по причине и негативной макроэкономической динамики, и применения участниками КГН преференций и льгот, установленных с целью стимулирования модернизации производства и инновационной деятельности. Существенные потери налоговых доходов ощутили регионы-лидеры в своих округах, на территории которых образованы крупнейшие агломерации. Высвободившиеся налоговые доходы были довольно равномерно распределены между оставши-

мися субъектами РФ (62–65 регионов). Правительство РФ рассматривает различные варианты внесения изменений в законодательство с целью, в первую очередь, обеспечить устойчивость региональных бюджетов, устранить возможность манипулирования налоговой базой и, только потом, не допустить резкого роста налоговой нагрузки. Это привело к введению в 2015 г. моратория на образование КГН.

Очевидно, что дискуссия по поводу совершенствования налогообложения КГН развернулась не в конструктивном русле поиска способов стимулирования инновационной деятельности вертикально интегрированных структур, образовавших КГН, и модернизации их производственной базы, а скатилась до решения текущих проблем обеспечения доходов региональных бюджетов. Однозначно, КГН обеспечивает более справедливое распределение налоговых доходов по территориям, и проблемы дальнейшего межбюджетного выравнивания не должны решаться за счет повышения нагрузки на налогоплательщиков. Необходимо сохранить институт консолидированного налогоплательщика и усилить его роль в стимулировании инновационной деятельности крупнейших вертикально интегрированных структур, особенно в обрабатывающей промышленности и агропромышленном секторе, способных за счет масштабов и концентрации производства обеспечить инновационный прорыв, обозначенный Стратегией-2020.

Список использованной литературы

1. Ситникова О. В. Совершенствование налогообложения крупнейших консолидированных налогоплательщиков : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / О. В. Ситникова. — М., 2012. — 23 с.
2. Баннова К. А. Система консолидированного налогообложения корпораций: российский и зарубежный аспекты / К. А. Баннова, Ю. А. Рюмина. — Томск : СТТ, 2014. — 302 с.
3. Смирнов Д. А. Сравнительный анализ режимов налоговой консолидации России и зарубежных стран / Д. А. Смирнов, Д. А. Бабенко // Экономика. Налоги. Право. — 2014. — № 2. — С. 113–118.
4. Малис Н. И. Анализ использования института консолидированного налогоплательщика в России / Н. И. Малис, Л. П. Грундел // Финансы и кредит. — 2015. — № 3 (627). — С. 38–46.

5. Консолидированная группа налогоплательщиков в современном правовом и экономическом пространстве России / Р. Н. Шалайкин, А. В. Максименко, А. С. Баринов, А. П. Богданов // Юристы-Правоведы. — 2015. — № 1 (68). — С. 71-74.
6. Бабенко Д. А. О применении института консолидированных групп налогоплательщиков для целей исчисления НДС / Д. А. Бабенко // Налоги и финансы. — 2014. — № 3 (23). — С. 38-44.
7. Баннова К. А. Направления реформирования системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков / К. А. Баннова, Л. С. Гринкевич // Вестник Томского государственного университета. Экономика. — 2013. — № 3 (23). — С. 139-145.
8. Троянская М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков: сочетание интересов государства и налогоплательщиков / М. А. Троянская, Е. А. Ермакова // Экономическое возрождение России. — 2015. — № 1 (43). — С. 56-64.
9. Ермакова Е. А. Институт консолидированного налогообложения: проблемы согласования интересов налогоплательщиков и бюджетных возможностей / Е. А. Ермакова // Экономика. Налоги. Право. — 2014. — № 3. — С. 93-97.
10. Гринкевич Л. С. Модернизация системы налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков / Л. С. Гринкевич, К. А. Баннова // Финансы и кредит. — 2014. — № 17 (593). — С. 40-50.
11. Гринкевич Л. С. Консолидированная группа налогоплательщиков как инструмент справедливого распределения налоговых доходов / Л. С. Гринкевич // Сибирская финансовая школа. — 2015. — № 2 (109). — С. 40-44.
12. Сенков В. А. Экономико-математическое обоснование выбора критериев распределения налоговых платежей в бюджет в консолидированной группе налогоплательщиков / В. А. Сенков, А. А. Журавлева // Вестник Университета (Государственный университет управления). — 2014. — № 9. — С. 149-156.
13. Журавлева А. А. Об уточнении критериев распределения налоговых платежей в консолидированной группе налогоплательщиков / А. А. Журавлева // Финансы. — 2014. — № 1. — С. 61-64.
14. Евневич М. А. Консолидированная группа налогоплательщиков — шаг к формализации холдингов / М. А. Евневич, Д. В. Ябурова // Проблемы современной экономики. — 2013. — № 3 (47). — С. 197-202.
15. Mintz Jack. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance / Jack Mintz // International Tax and Public Finance. — 2004. — Vol. 11, iss. 2. — P. 221-234.
16. Ortmann R. Can the CCCTB Alleviate Tax Discrimination Against Loss-making European Multinational Groups? / R. Ortmann // WU International Taxation Research Paper Series. — 2014. — № 165. — 36 p.
17. Keser C. The CCCTB option — an experimental study / C. Keser, G. Kimpel, A. Oestreicher. — Montreal : Cirano, 2014. — 63 p.
18. Рябухин С. Потери регионов от введения института консолидированной группы налогоплательщиков должны компенсироваться на системной основе [Электронный ресурс] / С. Рябухин. — Режим доступа : <http://council.gov.ru/press-center/news/42456/> (дата обращения: 29.04.2014).
19. Королева Л. П. Анализ влияния норматива отчислений от налога на доходы физических лиц в бюджеты городских округов на уровень их бюджетообеспеченности и привлекательности (на примере городских округов субъектов Приволжского федерального округа РФ) / Л. П. Королева, Т. В. Ермошина // Налоги и налогообложение. — 2014. — № 1. — С. 7-22.
20. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2014. — 487 с.
21. Пансков В. Г. Стимулирование модернизации российской экономики посредством налоговых механизмов / В. Г. Пансков // Экономика. Налоги. Право. — 2013. — № 1. — С. 64-71.
22. Королева Л. П. Перспективы совершенствования механизма взимания налога на прибыль организаций в России / Л. П. Королева // Налоги и финансы. — 2014. — № 2. — С. 32-40.
23. Татаркин А. И. Инновационные источники пространственного развития Российской Федерации / А. И. Татаркин // Инновации. — 2013. — № 3 (173). — С. 10-17.
24. Кормишкина Л. А. Формирование национальной инновационной системы как основа снижения дифференциации экономического пространства современной России / Л. А. Кормишкина // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2012. — № 2. — С. 24-29.

25. An Empirical Investigation into the Design of an EU Apportionment Formula Related to Profit Generating Factors / A. Roggeman, I. Verleyen, P. Van Cauwenberge, C. Coppens // Transformations in Business and Economics. — 2012. — T. 11, № 3 (27). — P. 36-56.

References

1. Sitnikova O. V. *Sovershenstvovanie nalogooblozheniya krupneishikh konsolidirovannykh nalogoplatel'shchikov. Avtoref. Kand. Diss. [Improving taxation of the biggest consolidated taxpayers. Cand. Diss. Thesis]. Moscow, 2012. 23 p.*
2. Bannova K. A., Ryumina. Yu. A. *Sistema konsolidirovannogo nalogooblozheniya korporatsii: rossiiskii i zarubezhnyi aspekty [Consolidated corporate tax system: Russian and international aspects]. Tomsk, STT Publ., 2014. 302 p.*
3. Smirnov D. A., Babenko D. A. Comparative analysis of tax consolidation modes in Russia and in foreign countries. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2014, no. 2, pp. 113-118. (In Russ.).
4. Malis N. I., Grundel L. P. Analysis of using the institute of consolidated taxpayers in Russia. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2015, no. 3 (627), pp. 38-46. (In Russ.).
5. Shalaikin R. N., Maksimenko A. V., Barinov A. S., Bogdanov A. P. Consolidated group of taxpayers in the modern legal and economic space of Russia. *Yurist-Pravoved = Lawyer-Legislator*, 2015, no. 1 (68), pp. 71-74. (In Russ.).
6. Babenko D. A. On using the institute of consolidated taxpayer groups for the purpose of calculating the VAT. *Nalogi i Finansy = Taxes and Finance*, 2014, no. 3 (23), pp. 38-44. (In Russ.).
7. Bannova K. A., Grinkevich L. S. Directions of reforming the taxation system for consolidated groups of taxpayers. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Bulletin of Tomsk State University. Economy*, 2013, no. 3 (23), pp. 139-145. (In Russ.).
8. Troyanskaya M. A., Ermakova E. A. Consolidated groups of taxpayers: harmonizing the interests of the government and the taxpayers. *Ekonomicheskoe vrozozhdenie Rossii = Russia's Economic Recovery*, 2015, no. 1 (43), pp. 56-64. (In Russ.).
9. Ermakova E. A. Consolidated taxation institute: problem of congruence of interests of taxpayers and budget opportunities. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2014, no. 3, pp. 93-97. (In Russ.).
10. Grinkevich L. S., Bannova K. A. Modernizing taxation system for consolidated groups of taxpayers. *Finansy i kredit = Finance and Credit*, 2014, no. 17 (593), pp. 40-50. (In Russ.).
11. Grinkevich L. S. The consolidated group of taxpayers as a tool for equitable distribution of tax revenues. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2015, no. 2 (109), pp. 40-44. (In Russ.).
12. Senkov V. A., Zhuravleva A. A. Economic-mathematical substantiation of selecting criteria of distributing tax payments to the budget in the consolidated group of taxpayers. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya) = University Bulletin (State University of Management)*, 2014, no. 9, pp. 149-156. (In Russ.).
13. Zhuravleva A. A. On specifying criteria of tax payment distribution in the consolidated group of taxpayers. *Finansy = Finance*, 2014, no. 1, pp. 61-64. (In Russ.).
14. Evnevich M. A., Yaburova D. V. Consolidated group of taxpayers as a step to firming holdings. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economy*, 2013, no. 3 (47), pp. 197-202. (In Russ.).
15. Mintz Jack. Corporate Tax Harmonization in Europe: It's All About Compliance. *International Tax and Public Finance*, 2004, vol. 11, iss. 2, pp. 221-234.
16. Ortmann R., Sureth C. Can the CCCTB Alleviate Tax Discrimination Against Loss-making European Multinational Groups? *WU International Taxation Research Paper Series*, 2014, no. 165. 36 p.
17. Keser C., Kimpel G., Oestreicher A. *The CCCTB option – an experimental study*. Montreal, Cirano, 2014. 63 p.
18. Ryabukhin S. *Poteri regionov ot vvedeniya instituta konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov dolzhny kompensirovat'sya na sistemnoi osnove [Regional losses from introduction of the consolidated taxpayer groups institute must be compensated on the system basis]. Available at: <http://council.gov.ru/press-center/news/42456/>. (In Russ.).*
19. Koroleva L. P., Ermoshina T. V. Analysis of impact of the tax deduction normal for individual profits to urban district budgets on the level of their supportability and attractiveness (using the example of urban districts of subjects of the RF Privolzhsky Federal District). *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2014, no. 1, pp. 7-22. (In Russ.).

20. Maiburov I. A., Ivanov Yu. B. (eds). *Nalogovye l'goty. Teoriya i praktika primeneniya* [Tax benefits. Theory and practice of use]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2014. 487 p.

21. Panskov V. G. Stimulating modernization of the Russian economy by using taxation mechanisms. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*, 2013, no. 1, pp. 64–71. (In Russ.).

22. Korolyova L. P. Prospects of improving the mechanism of charging the corporate profits tax in Russia. *Nalogi i Finansy = Taxes and Finance*, 2014, no. 2, pp. 32–40. (In Russ.).

23. Tatarin A. I. Innovative resources of extensional development of the Russian Federation. *Innovatsii = Innovations*, 2013, no. 3 (173), pp. 10–17. (In Russ.).

24. Kormishkina L. A. Formation of national innovative system as a basis of decreasing differentiation of economic space of today's Russia. *Natsional'nye interesy: priority i bezopasnost' = National interests: priorities and security*, 2012, no. 2, pp. 24–29. (In Russ.).

25. Roggeman A., Verleyen I., Van Cauwenberge P., Coppens C. An Empirical Investigation into the Design of an EU Apportionment Formula Related to Profit Generating Factors. *Transformations in Business and Economics*, 2012, vol. 11, no. 3 (27), pp. 36–56.

Информация об авторе

Королева Людмила Павловна – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Мордовского государственного университета им. Н. П. Огарева, г. Саранск, Россия (430005, г. Саранск, ул. Полежаева, 44 а); e-mail: korol.l@mail.ru.

Author

Koroleva, Ludmila P. – PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Finances and Credit, Ogarev Mordovia State University (44a Polezhaeva St., 430005, Saransk, Russian Federation); e-mail: korol.l@mail.ru.

Экономико-математические модели налоговых реформ

Econometric models of tax reforms

УДК 338.246.025.2

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.012](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.012)

Ю. Б. Иванов

*Научно-исследовательский центр
индустриальных проблем развития
Национальной академии наук Украины,
г. Харьков, Украина*

Ю. М. Малышко

*Научно-исследовательский центр
индустриальных проблем развития
Национальной академии наук Украины,
г. Харьков, Украина*

ОЦЕНКА РЕГУЛЯТОРНОГО ВЛИЯНИЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО АКТА В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА СУБЪЕКТЫ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

АННОТАЦИЯ. В условиях дерегулирования малого предпринимательства одной из важных задач является принятие такого законодательства, которое бы создавало для него надлежащий бизнес-климат. Высокий уровень административной нагрузки, возникший в результате принятия необоснованного законодательства в сфере налогообложения, создает препятствия развитию малого предпринимательства. Это обосновывает необходимость адекватной оценки законодательства в сфере налогообложения еще на этапе его принятия с целью аргументации целесообразности или нецелесообразности введения регуляторного акта. В статье описывается применение методики оценки результативности норм проектов нормативно-правовых актов в сфере налогообложения с позиции дерегулирования малого предпринимательства. Отличием указанной методики от существующих в сфере нечетких множеств является расчет принадлежности нечеткого числа ранее заданным интервалам, а также расчет вероятности его принадлежности нечеткому множеству, что позволяет избежать неоднозначности, возникающей при свертке частных критериев в некий глобальный показатель качества, экстремум которого определяет точку оптимума (при этом отпадает необходимость в определении значимости каждого из показателей). С целью оценки результативности норм проектов нормативно-правовых актов в сфере налогообложения с позиции дерегулирования малого предпринимательства в статье построены нечеткие множества принадлежности параметра времени регистрации субъектов хозяйствования, как плательщиков НДС, характеризующих снижение/повышение административной нагрузки на малое предпринимательство. Рассчитаны также вероятности принадлежности параметра заданным состояниям. В результате был сделан вывод, что использование методики оценки результативности норм проектов нормативно-правовых актов в сфере налогообложения с позиции дерегулирования позволит не только аргументировать целесообразность или нецелесообразность введения регуляторного акта, но и выбрать лучший вариант решения определенной проблемы в этой области.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Налогообложение; нечеткое множество; принадлежность; вероятность; малое предпринимательство; административная нагрузка.

Yury B. Ivanov*Research Center of Industrial Development Problems
of Ukraine's NAS,
Kharkov, Ukraine***Yulia M. Malyshko***Research Center of Industrial Development Problems
of Ukraine's NAS,
Kharkov, Ukraine*

ASSESSING REGULATORY IMPACT OF STATUTORY AND LEGAL ACT IN THE TAXATION SPHERE ON SMALL BUSINESS ENTITIES

ABSTRACT. In terms of deregulating small businesses one of the important tasks is to enact such legislation, which would create a proper business climate for small businesses. A high level of administrative load, which resulted from enacting unreasonable legislation in the taxation sphere, hinders small business development. It substantiates the necessity of adequate assessment of the legislation in the taxation sphere as early as at the stage of its enactment to argue the expediency or in expediency of implementing the regulatory act. Using a certain example, the article considers using methods of assessing norm performance for projects of statutory and legal acts in taxation sphere in terms of deregulating small businesses. The difference of the given methods from the existing ones in the sphere of fuzzy sets is calculating a fuzzy set membership (but not a precisely determined one) of the earlier given intervals, as well as calculating the membership probability (but not the membership) for a fuzzy number of a fuzzy set, which allows to avoid the ambiguity that results from convolving specific criteria into a certain global indicator of quality the extremum of which determines the point of optimum (thus dropping the necessity of determining significances of each indicator. In order to assess norm performance for projects of statutory and legal acts in taxation sphere in view of deregulating small businesses, the article builds membership fuzzy sets for time parameters for registering economic entities as VAT payers that characterize decrease or increase of administrative burden on small business. It estimates the parameter membership probability in terms of the given conditions. Consequently, a conclusion is made that using methods of assessing norm performance for projects of statutory and legal acts in taxation sphere in view of deregulating will allow to not only argue the expediency or in expediency of the regulatory act inaction, but also to choose the best variant of solving a certain problem in the field of small businesses deregulation in the taxation sphere.

KEYWORDS. Taxation; a fuzzy set; membership; probability; small business; administrative burden.

Актуальность темы исследования

В современных условиях, когда происходит дерегулирование малого предпринимательства, важнейшей задачей является принятие такого законодательства (в том числе в сфере налогообложения), которое будет создавать для него надлежащий бизнес-климат и обеспечивать возможность экономического развития.

Одним из основных направлений с точки зрения административных затрат и сложностей, с которыми сталкивается бизнес, является налогообложение. По данным рейтинга «Ведение бизнеса», в 2015 г. Украина заняла

108-е место из 189 стран по сложности системы налогообложения¹.

По результатам исследования фонда «Эффективное управление» (Налоговый индекс)², основанного на экспертных оценках эффективности и легкости налогообложения, действующая налоговая система Украины негативно влияет на развитие малого предпринимательства.

¹ Индекс «Ведение бизнеса» (Doing Business). URL : <http://gtmarket.ru/news/state/2011/10/21/3682>.

² Налоговый Индекс Ассоциации // Европейская бизнес ассоциация : офиц. сайт. URL : <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>.

Динамика налогового индекса Украины в 2012 – I кв. 2014 гг., баллы

Факторы налогообложения	II–III кв. 2012	IV кв. 2012 – I кв. 2013	II–III кв. 2013	IV кв. 2013 – I кв. 2014
Налоговое законодательство	2,32	2,25	2,21	2,08
Простота администрирования налогов	2,32	2,17	2,33	2,21
Налоговое давление	2,56	2,39	2,50	2,54
Качество обслуживания налогоплательщиков	2,53	2,64	2,63	2,73
Налоговый индекс	2,42	2,32	2,41	2,37

Составлено по: URL : <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>.

Методология налогового индекса построена на оценке по пятибалльной шкале четырех основных факторов налогообложения (табл.), с которыми сталкивается каждый налогоплательщик.

Субъекты малого предпринимательства зачастую оценивают эффективность мер в сфере налогообложения по указанным направлениям (см. табл.) в 2,08–2,73 балла из 5 возможных (т. е. баллы, при которых показатель препятствует развитию бизнеса). Отметим, что в 2014 г. оценка малым предпринимательством качества налогового законодательства и легкости администрирования налогов снизилась.

Проблема высокой административной нагрузки на предпринимательство вследствие принятия неэффективного налогового законодательства является также характерной для Российской Федерации. Согласно Индексу экономической свободы в 2015 г. Россия заняла 138-е место среди 186 стран мира по уровню фискальной свободы³, что свидетельствует о сложности ведения налогового учета и значительном вмешательстве налоговых органов в деятельность субъектов хозяйствования. Учитывая рост негативного восприятия малым предпринимательством налогового законодательства, а также в связи с увеличением уровня административной нагрузки, возникает необходимость адекватной оценки налогового законодательства еще на этапе его принятия с целью аргументации целесообразности или нецелесообразности введения регуляторного акта.

³ Рейтинг стран мира по уровню экономической свободы. URL : <http://www.heritage.org/index/>.

Степень изученности и проработанности проблемы

Вопросами оценки регулирующего воздействия нормативно-правовых актов на предпринимательство занимались такие украинские и российские ученые, как В. Г. Басараева [1], А. О. Блинов [2], В. Ю. Буров [3], А. В. Виленский [4], А. Дегтярев [5], А. П. Киреенко [6], И. Компасов [7], П. Крючкова [8], Л. Мадер [9], Ю. Тихомиров [10], О. Юлдашев [11]. Исследованию проблемы оценки эффективности законодательства посвящены работы и зарубежных ученых: Ладегаарда [12], Радаэлли [13], Ренда [14], Якобса [15] и др. Однако анализ работ показал, что несмотря на большое количество исследований, до сих пор не существует подхода к оценке налогового законодательства с позиции дерегулирования малого предпринимательства. Целью статьи является повышение обоснованности принятия решений при проектировании и принятии налогового законодательства в данной сфере.

Исследование влияния нормативно-правового акта в сфере налогообложения на субъекты малого предпринимательства

Изменение налогового законодательства влечет за собой ряд последствий, которые можно объединить в две группы: последствия, связанные с изменением уровня налогового давления (изменение ставки налога, объектов налогообложения прямо влияет на изменение налоговых платежей); последствия, касающиеся изменений административной нагрузки на нало-

гоплательщиков (изменение правил ведения налогового учета, объема документооборота, порядка регистрации налогоплательщиков при той же сумме налоговых обязательств влияет на затраты времени, связанные с выполнением налоговой обязанности).

Для оценки влияния нормативно-правового акта (НПА) на предпринимательство применяются специальные методики. В частности, Еврокомиссией используется методика оценки административных расходов, принятых и разрабатываемых законодательных актов. Она основана на различных вариантах Модели стандартных расходов (Standard Cost Model – SCM)⁴. Согласно модели, основная нагрузка на бизнес создается требованиями к предоставлению информации органам государственной власти и третьим лицам. Поскольку сбором и обработкой данных занимаются сотрудники, в модели указывается, что административные расходы составляют расходы, направляемые на оплату труда персонала. Методики стран Евросоюза при расчете стоимости выполнения регулировок предусматривают разделение расходов на внутренние и внешние. Внешние расходы включают затраты на заключение контрактов (оплата услуг бухгалтеров, работников юридических фирм, исполняющих административные задачи по выполнению бизнесом административных требований). Внутренние расходы включают затраты, связанные с заработной платой и накладные расходы. Хотя накладные расходы являются относительно небольшой статьёй расходов, они очень разнообразны и поэтому их трудно рассчитать. Именно в этом пункте и содержатся различия в методиках расчета административных расходов в странах Евросоюза. Так, в Голландии, Дании, Великобритании, Чехии,

Греции⁵, проводится подробный расчет накладных расходов на основании результатов опросов субъектов хозяйствования. В Ирландии⁶ эти расходы оцениваются с использованием процента от общей заработной платы – 25 % трудовых затрат. Наличие таких различий делает невозможным международное сравнение результатов оценки административной нагрузки. Таким образом, модель стандартных расходов позволяет выявить:

- процессы, связанные с наибольшими административными затратами;
- ведомства, ответственные за наиболее обременительное регулирование;
- барьеры, которые в большей степени воспринимаются как неуместные.

Однако методика оценки административных расходов Европейской комиссии исходит только из расходов на предоставление информации органам государственной власти и третьим лицам, не учитывая расходы на принятие решений органами государственной власти, например, о проведении регистрации налогоплательщика, т. е. методика не учитывает и всего времени, затраченного предприятием в связи с выполнением норм НПА. Кроме того, основным источником информации, необходимой для проведения оценки, является опрос, что не позволяет применять методику на этапе принятия НПА.

⁵ EU member states reporting about their SME-test. URL : http://www.eurochambres.eu/custom/Report - EU_member_states_reporting_about_their_SME-test-2015-00224-01.pdf ; Measurement and Reduction of Administrative Burdens in Greece. URL : <http://www.oecd.org/regreform/regulatory-policy/Greece-Measurement-and-reduction-of-administrative-burdens.pdf> ; Measuring Administrative Costs: UK Standard Cost Model Manual. URL : http://www.funzionepubblica.gov.it/media/263902/standard_cost_model_uk.pdf ; Procedure of Measuring and Validating Administrative Burden on Entrepreneurs (Version 2.0), including guidance notes. URL : <http://www.mpo.cz/dokument142955.html>.

⁶ Standard Cost Model Report. Measurement of administrative burden imposed on Irish business by Central Statistics Office inquiries. URL : <http://www.cso.ie/en/media/csoie/releasespublications/documents/otherreleases/std-costmodrep.pdf>.

⁴ The Standard Cost Model method. URL : <http://www.administrative-burdens.com/default.asp?page=122>.

В Австралии для измерения влияния НПА на бизнес применяется калькулятор расходов. Для начала предлагается описать проблему и цели регулирования, однако этот этап можно пропустить. На втором этапе устанавливаются ограничения расходов (необходимо выбрать категорию расходов, их зависимость от размера бизнеса, определить являются ли они постоянными или переменными: например, если учитываются расходы по годам, то выбирается количество лет, в течение которых предприятие несет эти расходы). Калькулятор выделяет 9 категорий расходов, с которыми сталкивается бизнес при выполнении норм регулирования, причем этот перечень не является исчерпывающим. Если для определенного вида расходов не предусмотрена отдельная категория — такие расходы относятся к категории «прочие расходы». На третьем этапе описываются варианты регулирования, требования к бизнесу в рамках каждого варианта и расходы, которые предстоит нести. В результате можно получить перечень расходов для каждого варианта, сопровождаемый формулой расчета, а также более подробный отчет об общих расходах и отчеты о расходах по различным вариантам и по категориям расходов. Недостатком этого метода является то, что за исключением категории «покупки», расходы других категорий включают только затраты на рабочую силу, при этом не учитываются затраты на оплату обязательных платежей (налогов, сборов), на оборотные активы (материалы, канцелярские товары и т. д.); т. е. калькулятор не охватывает все расходы субъектов хозяйствования, связанные с выполнением НПА.

Таким образом, оценить влияние НПА на изменение административной нагрузки на субъектов малого предпринимательства в сфере налогообложения обычными численными методами проблематично, поскольку приведенные компоненты системы оценки имеют различные физические размерности. Следовательно, пред-

ставляется целесообразным предложить оценивать это влияние с использованием аппарата теории нечетких множеств и нечеткого логического вывода. Суть указанной методики заключается в том, что, оценив компоненты времени и стоимости с позиций нечеткой логики, корректно привести их к одинаковой пропорциональности, а затем, на основе нечеткого логического вывода, получить систематизированный вывод о результативности действия норм НПА в сфере налогообложения.

Иногда, при принятии НПА в сфере налогообложения складывается ситуация, когда достаточно точно известны лишь границы допустимых значений приведенных параметров и отсутствует какая-либо количественная или качественная информация о возможностях (вероятности) реализации различных их значений внутри заданного интервала. Так, например, при изменении порядка регистрации субъектов хозяйствования плательщиками налога на добавленную стоимость⁷ (НДС) срок государственной регистрации плательщиком НДС уменьшен до 3 дней. Однако в какой срок будет осуществлена государственная регистрация не известно. В этом случае математическое описание неопределенных величин осуществляется с помощью стандартных характеристических функций, для общности можно рассматривать как функции принадлежности соответствующим четким интервалам.

Состояние параметра характеризуется лингвистической переменной, которая имеет множество значений (от плохого до хорошего). Анализируя исследуемый параметр необходимо сделать вывод о его принадлежности какому-либо значению лингвистической переменной. Такое решение можно принимать, используя функции при-

⁷ Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость : приказ Министерства финансов Украины от 2 февр. 2015 г. № 21. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0185-15/paran37#n37>.

надлежности параметра соответствующему нечеткому множеству $\mu_i(x_0)$, где i – номер подмножества, которое определяется на всем множестве значений параметра (значении лингвистической переменной); x_0 – численное значение параметра. Следует отметить, что параметр может принадлежать как одному, так и нескольким состояниям одновременно с разной степенью принадлежности. При этом общая принадлежность параметра x при любом значении x на множестве X не должна отличаться от 1:

$$\sum_{i=1}^n \mu_i(x \in X) = 1, \quad (1)$$

где n – количество возможных состояний параметра; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; x – значения параметра; X – множество состояний параметра.

Следствием выражения (1) является то, что каждая функция принадлежности к какому-либо состоянию служит дополнением для всех остальных:

$$\sum_{i=1}^{n-1} \mu_i(x \in X) = 1 - \mu_n(x \in X), \quad (2)$$

где n – количество возможных состояний параметра; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; x – значения параметра; X – множество состояний параметра.

Следует отметить, что не может существовать степени принадлежности пустоте. Однако если переменная имеет неизвестное значение, то можно сказать, что $x_0 = \text{NULL}$. Такая ситуация в принципе возможна при существовании неизвестного (пустого) значения лингвистической переменной, например, при полном отсутствии каких-либо статистических или предварительных данных о параметре.

При анализе состояния параметра сложной системы неизвестного значения лингвистической переменной не должно существовать. При этом все возможные значения рассматриваемого параметра должны описываться линг-

вистической переменной. Для формализации такой ситуации используем понятие NULL-принадлежность [16].

Пусть значение параметра описывается четким числом $x = x_0$, тогда он находится в одном из своих состояний, которые характеризуются функциями принадлежности $\mu_i(x = x_0)$. Если же значение параметра представлено нечетким числом или интервалом, то его характеристикой может быть как степень принадлежности тому или иному состоянию, так и вероятность принятия решения о принадлежности к тому или иному состоянию. Первое понятие из теории нечетких множеств, второе – из теории вероятностей, оба они характеризуют уровень незнания об истинном положении параметра. Поскольку принятие решения о том, что параметр относится к какому-либо состоянию – это событие, имеющее вероятностную природу, то вероятность принадлежности к тому или иному состоянию может служить дополнительной оценкой нечеткого параметра.

Оценим вероятность принадлежности четкого значения параметра $x = x_0$ возможному состоянию M с функцией принадлежности $\mu_i(x = x_0)$. При этом будет использоваться метод разбиения нечеткого числа на α -уровни [8]. Вероятность принадлежности параметра $x = x_0$ состоянию M на уровне α_i определяется в соответствии с выражениями:

$$\begin{aligned} P_M(x_0, \alpha_i < \mu_i(x = x_0), \mu_i(x = x_0) = 1) &= 1; \\ P_M(x_0, \alpha_i < \mu_i(x = x_0), 0 < \mu_i(x = x_0) < 1) &= p_i; \\ P_M(x_0, \alpha_i > \mu_i(x = x_0), \mu_i(x = x_0) > 0) &= 0; \\ P_M(x_0, \alpha_i \geq \mu_i(x = x_0), \mu_i(x = x_0) = 0) &= 0, \\ &(0; 1) \end{aligned}$$

где P_M – вероятность принадлежности параметра $x = x_0$ состоянию M на уровне α_i ; α_i – i -й альфа-уровень; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; x – значения параметра.

Действительно, на основе интервального подхода четкое значение параметра x_0 на уровне α_i полностью содержится в интервале уровня α_i состояния M при $\alpha_i < \mu_i(x = x_0)$ и $\mu_i(x = x_0) = 1$, следовательно, вероят-

ность принадлежности состоянию M равна 1. Если уровень α_i находится ниже функции $\mu_i(x = x_0)$ и $\mu_i(x = x_0) < 1$, то четкое значение параметра x_0 на уровне α_i может принадлежать другому состоянию, поэтому вероятность принадлежности состоянию M равна $M < 1$. Если уровень α_i находится выше функции $\mu_i(x = x_0)$ или $\mu_i(x = x_0) = 0$, то четкое значение параметра x_0 на уровне α_i полностью находится вне интервала уровня α_i состояния M , следовательно, вероятность принадлежности состоянию M равна 0.

Пусть параметр x представляет собой нечеткое число, поэтому может принадлежать нескольким нечетким множествам M_i одновременно, которые характеризуют значение лингвистической переменной. В этом случае использование понятия степени принадлежности какому-либо состоянию для оценки параметра не всегда дает объективный результат [17]. Степень принадлежности числа x каждому из состояний изменяется от 0 до 1, поэтому оценка параметра только по этой характеристике не имеет смысла. Пересечение нечеткого числа x с нечеткими множествами M_1 и M_2 позволяет получить два нечетких числа A и B , которые могут послужить основой для оценки принадлежности параметра тому или иному состоянию. Сравнение чисел A и B , а также определение вероятностей $P(A < B)$, $P(A = B)$, $P(A > B)$ [8] тоже не дает представление о принадлежности параметра состояниям M_1 и M_2 . Более объективной оценкой параметра может послужить вероятность его принадлежности тому или иному состоянию.

Нечеткое значение параметра представляется нечетким числом x , имеющим функцию принадлежности $\mu(x)$, которая может иметь различную форму – треугольную, трапециевидную или любую другую. В общем случае значение параметра является функцией времени $x(t)$, а значит, и функция принадлежности будет изменяться со временем $\mu(x, t)$. При этом важным свойством $\mu(x, t)$ является то, что она должна учитывать все возмож-

ные четкие значения параметра x в заданный момент времени, для которых выполняется условие $\mu(x, t) > 0$. В соответствии с определением пустого множества, возникновение всех остальных четких значений параметра x , для которых $\mu(x, t) = 0$, будем считать невозможными в данный момент времени, а вероятность такого события равна 0, т. е. $P(x, \mu(x, t) = 0) = 0$ или NULL-принадлежность. Таким образом, нечетким значением параметра x задается область его допустимых четких значений, для которых функция принадлежности $\mu(x, t) > 0$ и вероятность $P(x, \mu(x, t) > 0) = 1$.

Определить вероятности принадлежности параметра этим подмножествам можно на основе анализа четких (или нечетких) интервалов путем разбиения исходных данных на α -уровни. При этом каждое нечеткое число, соответствующее определенному значению лингвистической переменной, а также нечеткое число, характеризующее возможные значения параметра, представляются совокупностью α -уровней. На каждом α -уровне можно выполнить сравнение интервалов, оценив вероятность их принадлежности или непринадлежности друг другу.

Пусть параметр (переменная) X определен на интервале $[x_0, x_k]$ и каждое из возможных четких его значений может принадлежать двум состояниям M_1 и M_2 с функциями принадлежности $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ соответственно. При этом выполняется условие (2).

Исходя из (1) и (2), на каждом бесконечно малом интервале $\Delta x \rightarrow 0$ можно определить:

$$\mu_1(x)\Delta x = (1 - \mu_2(x))\Delta x, \quad (3)$$

где $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; Δx – бесконечно малый интервал значений параметра.

Перейдя к непрерывному представлению переменных и интегрируя выражение (3), получим:

$$\int_{x_0}^{x_k} \mu_2(x)dx = \int_{x_0}^{x_k} 1dx - \int_{x_0}^{x_k} \mu_2(x)dx,$$

где $\mu_2(x)$ – функция принадлежности параметра нечеткому множеству.

Площади фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x , существующего на интервале $[x_0, x_k]$, определяются в соответствии с выражениями:

$$\begin{aligned} S_{M_1} &= \int_{x_0}^{x_k} \mu_1(x) dx; \\ S_{M_2} &= \int_{x_0}^{x_k} \mu_2(x) dx, \end{aligned} \quad (4)$$

где S_{M_1}, S_{M_2} – площади фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x ; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Следуя формулам (4), получим:

$$S_{M_1} + S_{M_2} = x_k - x_0, \quad (5)$$

где S_{M_1}, S_{M_2} – площади фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x ; x_k – конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_0 – начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$.

Таким образом, суммарная площадь фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x , существующего на интервале $[x_0, x_k]$, численно равна величине этого интервала.

Четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 согласно Р. Ягеру [16] определяются по формулам:

$$\begin{aligned} P_{M_1}(x = x_i) &= \mu_1(x = x_i) p(x = x_i); \\ P_{M_2}(x = x_i) &= \mu_2(x = x_i) p(x = x_i), \end{aligned} \quad (6)$$

где P_{M_1}, P_{M_2} – четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_i – значение параметра; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; p – вероятность возникновения события $x = x_i$.

Если нечеткий параметр X представлен интервалом $[x_0, x_k]$, тогда суммарные четкие вероятности его при-

надлежности нечетким множествам M_1 и M_2 вычисляются в соответствии с выражениями:

$$\begin{aligned} P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) &= \sum_{i=0}^k \mu_1(x_i) p(x_i); \\ P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) &= \sum_{i=0}^k \mu_2(x_i) p(x_i), \end{aligned} \quad (7)$$

где P_{M_1}, P_{M_2} – четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; x_i – значение параметра; $p(x_i)$ – вероятность возникновения события x_i в интервале $[x_0, x_k]$.

В выражении (7) нечеткий параметр X представлен множеством нечетких чисел x_i , каждое из которых может характеризоваться сколь угодно малым интервалом Δx . Вероятности возникновения этих событий также будут бесконечно малыми числами Δp_i , которые зависят от распределения случайной величины на интервале $[x_0, x_k]$. Если случайная величина распределена равномерно, то $\Delta p_i = \Delta p$. Тогда выражение (5) может быть записано в следующем виде:

$$\begin{aligned} P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) &= \sum_{i=0}^k \mu_1(x_i) \Delta p; \\ P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) &= \sum_{i=0}^k \mu_2(x_i) \Delta p, \end{aligned} \quad (8)$$

где P_{M_1}, P_{M_2} – четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; $\mu_i(x)$ – функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; Δp – вероятность возникновения события x_i в интервале Δx .

Убедимся, что сумма этих вероятностей равна единице.

$$\begin{aligned} P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) + P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) &= \\ &= \Delta p \left(\sum_{i=0}^k \mu_1(x_i) + \sum_{i=0}^k \mu_2(x_i) \right), \end{aligned}$$

где P_{M_1}, P_{M_2} – четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; Δp – вероятность

возникновения события x_i в интервале Δx ; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Принимая во внимание (1), выражение в скобках равно k . Тогда получим суммарную вероятность принадлежности двум возможным состояниям:

$$P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) + P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) = k\Delta p = 1,$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; k — количество возможных состояний параметра; Δp — вероятность возникновения события x_i в интервале Δx .

Введем вероятностную шкалу оси абсцисс, в которой условная ширина интервала $L([x_0, x_k]) = 1$. Каждому из элементарных событий $x = x_i$, которое может быть представлено бесконечно малым интервалом Δx этой шкалы, соответствует бесконечно малая вероятность его возникновения $\Delta p(x = x_i)$. Тогда выражения (8) представляют собой интегральные суммы функций $\mu_1(p)$, $\mu_2(p)$ на интервале $[0, 1]$:

$$P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) = \int_0^1 \mu_1(x) dp;$$

$$P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) = \int_0^1 \mu_2(x) dp,$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Таким образом, вероятности принадлежности интервала одному из состояний (M_1, M_2) эквивалентны площадям фигур, ограниченных функциями $\mu_1(p)$, $\mu_2(p)$. При равномерном распределении случайной величины интервал Δp определяется по формуле:

$$\Delta p = \frac{\Delta x}{x_k - x_0}, \quad (9)$$

где Δp — вероятность возникновения события x_i в интервале Δx ; Δx — бесконечно малое значение параметра; x_k — конечное значение параметра в интер-

вале $[x_0, x_k]$; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$.

Выполнив замену переменных, получим:

$$P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) = \frac{1}{x_0 - x_k} \int_{x_0}^{x_k} \mu_1(x) dx;$$

$$P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) = \frac{1}{x_0 - x_k} \int_{x_0}^{x_k} \mu_2(x) dx, \quad (10)$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Тогда можно записать:

$$P_{M_1}(x \in [x_0, x_k]) = \frac{S_{M_1}}{x_k - x_0};$$

$$P_{M_2}(x \in [x_0, x_k]) = \frac{S_{M_2}}{x_k - x_0},$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; S_{M_1}, S_{M_2} — площади фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x .

Пусть $P_i(x \in [x_n, x_k])$ — вероятность попадания случайной величины в интервал $[x_n, x_k]$. Тогда для расчета полной вероятности принадлежности нечеткого параметра состояниям M_1 и M_2 на заданном интервале $[x_n, x_k]$ можно воспользоваться следующими формулами:

$$P_{M_1}(x \in [x_n, x_k]) = P_i(x \in [x_n, x_k]) \frac{S_{M_1}}{x_k - x_n};$$

$$P_{M_2}(x \in [x_n, x_k]) = P_i(x \in [x_n, x_k]) \frac{S_{M_2}}{x_k - x_n},$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — четкие вероятности принадлежности параметра $x = x_i$ нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_n — начальное значение параметра в интервале $[x_n, x_k]$; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_n, x_k]$; $P_i(x \in [x_n, x_k])$ — веро-

ятность попадания случайной величины в интервал $[x_i, x_k]$; S_{M_1}, S_{M_2} — площади фигур, ограниченных функциями принадлежности двум возможным состояниям $\mu_1(x)$ и $\mu_2(x)$ параметра x .

Пусть $P(x \in x_i)$ — вероятность принадлежности параметра x интервалу x_i , тогда, согласно М. Ю. Лосеву [18], вероятность принадлежности параметра $x \in x_i$ состоянию M_1 на уровне α_j можно определить по формуле:

$$P_{M_1}(x \in x_i, \alpha_j) = P(x \in x_i)P(\alpha_j),$$

где P_{M_1} — вероятность принадлежности параметра x нечеткому множеству M_1 ; $P(x \in x_i)$ — вероятность принадлежности параметра x значению x_i ; $P(\alpha_j)$ — вероятность выбора α_j -уровня.

Поскольку значения α выбираются случайным образом, то вероятность того, что уровневое множество α_j окажется выбранным, равна $P(\alpha_j) = \alpha_j - \alpha_{j-1}$. Тогда вероятность принадлежности параметра $x \in x_i$ состоянию M_1 на всех α -уровнях вычисляется в соответствии с выражением:

$$P_{M_1}(x \in x_i) = \sum_{j=1}^n (\alpha_j - \alpha_{j-1})P(x \in x_i),$$

где P_{M_1} — вероятность принадлежности параметра x нечеткому множеству M_1 ; α_j — альфа-уровень; $P(x \in x_i)$ — вероятность принадлежности параметра x значению x_i

или

$$P_{M_1}(x \in x_i) = \alpha_n P(x \in x_i),$$

где P_{M_1} — вероятность принадлежности параметра x нечеткому множеству M_1 ; $P(x \in x_i)$ — вероятность принадлежности параметра x значению x_i ; α_j — альфа-уровень; n — количество α -уровней.

Исходя из выражения (10) и учитывая, что $\alpha_n = \mu_1(x = x_i)$, получим:

$$P_{M_1}(x \in x_i) = \mu_1(x = x_i)\mu(x = x_i)\Delta p(x = x_i),$$

где P_{M_1} — вероятность принадлежности параметра x нечеткому множеству M_1 ; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; Δp — вероятность возникновения события x_i в интервале Δx .

Тогда четкие вероятности принадлежности нечеткого параметра нечет-

ким множествам M_1 и M_2 могут быть вычислены по следующим формулам:

$$P_{M_1}(x) = \sum_{i=0}^n \mu_1(x_i)\mu(x_i)\Delta p(x_i);$$

$$P_{M_2}(x) = \sum_{i=0}^n \mu_2(x_i)\mu(x_i)\Delta p(x_i),$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множествам M_1 и M_2 ; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; Δp — вероятность возникновения события x_i в интервале Δx .

Перейдя к непрерывному представлению переменных, получим вероятности принадлежности нечеткого числа нечетким состояниям M_1 и M_2 :

$$P_{M_1}(x) = \int_0^1 \mu_1(x)\mu(x)dp; \quad (11)$$

$$P_{M_2}(x) = \int_0^1 \mu_2(x)\mu(x)dp,$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множествам M_1 и M_2 ; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Выполнив замену переменной согласно (10), получим:

$$P_{M_1}(x) = \frac{1}{x_k - x_0} \int_{x_0}^{x_k} \mu_1(x)\mu(x)dx;$$

$$P_{M_2}(x) = \frac{1}{x_k - x_0} \int_{x_0}^{x_k} \mu_2(x)\mu(x)dx, \quad (12)$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Убедимся, что сумма этих вероятностей равна единице.

$$P_{M_1} + P_{M_2} = \frac{1}{x_k - x_0} \int_{x_0}^{x_k} (\mu_1(x) + \mu_2(x))\mu(x)dx,$$

где P_{M_1}, P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множе-

ствам M_1 и M_2 ; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Принимая во внимание (2), получим:

$$P_{M_1} + P_{M_2} = \frac{1}{x_k - x_0} \int_{x_0}^{x_k} \mu(x) dx,$$

где P_{M_1} , P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множествам M_1 и M_2 ; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству.

Исходя из (6), получим:

$$\int_{x_0}^{x_k} \mu(x) dx = x_k - x_0,$$

где $\mu_i(x)$ — функция принадлежности параметра соответствующему нечеткому множеству; x_k — конечное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$; x_0 — начальное значение параметра в интервале $[x_0, x_k]$.

Тогда выражение (12) преобразуется к виду

$$P_{M_1} + P_{M_2} = 1,$$

где P_{M_1} , P_{M_2} — вероятность принадлежности параметра x нечетким множествам M_1 и M_2 .

Оценивать состояние сложной системы исходя из вероятностных характеристик (11) значений лингвистических переменных можно двумя способами.

При использовании первого способа сначала определяется множество атомарных высказываний для каждого значения лингвистической переменной заданного i -го параметра по величинам вероятности принадлежности тому или иному состоянию. Например, если лингвистическая переменная имеет три возможных состояния ($N = 3$), и определены вероятности принадлежности i -го параметра этим значениям ($P_{i_1} = 0$; $P_{i_2} = 0,5$; $P_{i_3} = 0,5$), то справедливо высказыва-

ние, что критерий не принадлежит первому из них, а, вероятно, принадлежит второму и третьему состоянию. После определения атомарных высказываний формируются формальные знания [17], которые позволяют принимать решение о состоянии системы.

Вычисление вероятности атомарного высказывания базируется на вероятностях принадлежности i -го критерия значению соответствующей лингвистической переменной. Используя аксиоматику независимых событий теории вероятностей, определяется вероятность каждого атомарного высказывания. В результате этих действий можно сделать вывод, например, о том, что состояние системы скорее всего удовлетворительно (если вероятность возникновения этого состояния не менее 0,6), не принадлежит хорошему (если вероятность возникновения этого состояния менее 0,1) и вероятно принадлежит плохому (если вероятность возникновения этого состояния не менее 0,3). Окончательный вывод о состоянии системы можно сделать путем формирования правил принятия решения на основе вновь полученных формальных знаний.

Применим предложенную методику оценки влияния НПА в сфере налогообложения на изменение административной нагрузки на субъектов малого предпринимательства с учетом Приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость»⁸.

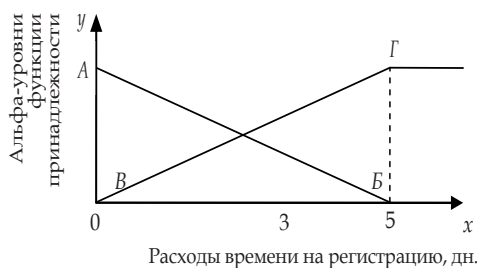
В соответствии с редакцией Приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость» от 14 ноября 2014 г. по состоянию на 9 марта 2015 г.⁹

⁸ Приказ Министерства финансов Украины от 2 февр. 2015 г. № 21.

⁹ Об утверждении Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость : приказ Министерства финансов Украины от 14 нояб. 2014 г. № 1130 по состоянию на 9 марта 2015 г. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1456-14/ed20150310>.

срок государственной регистрации субъекта хозяйствования плательщиком НДС составлял 5 рабочих дней. Однако Приказом «Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость» от 2 февраля 2015 г. срок государственной регистрации был уменьшен до 3 рабочих дней. Согласно нормам налогового законодательства, как до внесения изменений, так и в действующей редакции, возможно проведение государственной регистрации за один рабочий день. Причем, чем длиннее срок государственной регистрации, тем больше административная нагрузка на субъектов малого предпринимательства. Вместе с тем, приведенные НПА также содержат норму, которая устанавливает срок уведомления налогоплательщика о не проведении регистрационных действий: в обоих НПА этот срок равен 5 рабочим дням.

На основании этих данных построены функции принадлежности параметра «срок регистрации» состоянию АБВ, характеризующего снижение административной нагрузки, и состоянию ВГБ/ВГД, показывающего увеличение административной нагрузки на субъектов малого предпринимательства (рис. 1-2).



----- Интервал значений x

Рис. 1. Функции принадлежности параметра «срок регистрации» состояниям АБВ и ВГБ

(Составлено по данным: Об утверждении Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость : приказ Министерства финансов Украины от 14 нояб. 2014 г. № 1130 : по состоянию на 9 марта 2015 г.)



----- Интервал значений x

Рис. 2. Функции принадлежности параметра «срок регистрации» состояниям АБВ и ВГД

(Составлено по данным: Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость : приказ Министерства финансов Украины от 2 февр. 2015 г. № 21)

Анализ полученных результатов

В результате расчета вероятности принадлежности параметру «срок регистрации» указанным состояниям по формуле (9) получены следующие результаты:

1. При сравнении административной нагрузки на малое предпринимательство вследствие изменения порядка регистрации плательщиком НДС, которое проводилось на основании норм Приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Положения о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость» от 14 ноября 2014 г. № 1130 по состоянию на 9 марта 2015 г., выяснилось, что вероятность принадлежности параметра состояниям АБВ и ВГБ по данному НПА одинакова и составляет 0,5.

2. Вероятность принадлежности параметра состоянию АБВ в соответствии с нормами Приказа Министерства финансов Украины «Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость» от 2 февраля 2015 г. № 21 составляет 0,59, а состоянию ВГД — 0,41. То есть, вероятность того, что по сравнению с прошлыми периодами временные затраты малого предпринимательства на регистрацию плательщиком НДС уменьшится равна 59 %,

а того, что они останутся на прежнем уровне – 41 %.

Таким образом, наиболее вероятным является уменьшение срока государственной регистрации и снижение административной нагрузки на бизнес в связи с Приказом Министерства финансов Украины «Об утверждении Изменений к Положению о регистрации плательщиков налога на добавленную стоимость» от 2 февраля 2015 г. № 21, т. е. принятие приказа в данной редакции является оправданным.

Выводы и перспективы дальнейших исследований

Разработанная методика оценки регуляторного влияния НПА в сфере налогообложения на субъектов малого предпринимательства дает возможность рассчитать не только влияние изменения налогового давления на налогоплательщиков, но и изменение административной нагрузки, связанной с выполнением налоговой обязанности.

Применение указанной методики в процессе принятия НПА позволит провести сравнительный анализ проектов НПА с позиции увеличения/уменьше-

ния административной нагрузки на субъектов малого предпринимательства в результате введения новых регуляторов в сфере налогообложения. Отличием предложенного подхода от существующих методик в сфере нечетких множеств [16; 19] является расчет принадлежности нечеткого числа ранее заданным интервалам, а также расчет вероятности принадлежности нечеткого числа нечеткому множеству [20], что позволяет избежать неоднозначности, которая возникает при свертке частных критериев в глобальный показатель качества, экстремум которого определяет точку оптимума (при этом отпадает необходимость в определении значимости каждого из показателей).

Таким образом, использование предложенной методики оценки результативности норм проектов НПА в сфере налогообложения с позиции дерегулирования позволит не только аргументировать целесообразность или нецелесообразность введения регуляторного акта, но и выбрать лучший вариант решения определенной проблемы в области дерегулирования малого предпринимательства в сфере налогообложения.

Список использованной литературы

1. Басараева В. Г. Малый бизнес в новой экономике / В. Г. Басараева // Регион: экономика и социология. – 2012. – № 3 (75). – С. 236–252.
2. Блинов А. О. Сложности и противоречия развития малого предпринимательства в России / А. О. Блинов, О. С. Рудакова // Казанский социально-гуманитарный вестник. – 2013. – № 1-2 (7). – С. 3–8.
3. Буров В. Ю. Малое предпринимательство в системе обеспечения экономической безопасности / В. Ю. Буров // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 5 (97). – С. 101–108.
4. Виленский А. В. Государственная поддержка малого и среднего предпринимательства в современной России на второй волне грядущего / А. В. Виленский // Вопросы экономики. – 2014. – № 11. – С. 95–106.
5. Дегтярев А. Институциональные факторы создания механизмов преодоления административных барьеров в развитии предпринимательства / А. Дегтярев, Р. Маликов // Вестник МГУ. Сер. Экономика. – 2003. – № 6. – С. 42–58.
6. Киреев А. П. Применение программно-целевого метода для государственной поддержки малого и среднего предпринимательства в регионах Сибирского федерального округа / А. П. Киреев, Л. В. Санина // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2014. – № 4 (96). – С. 117–132.
7. Компасов И. Оценка регулирующего воздействия в Германии / И. Компасов // Коллоквиум «Оценивание программ и политик: методология и применение»: сб. материалов / под ред. Д. Б. Цыганкова. – М.: ГУ-ВШЭ, 2007. – Вып. II. – С. 170–177.
8. Крючкова П. В. Улучшение законодательного регулирования экономической деятельности: европейский опыт и перспективы для России / П. В. Крючкова. – М.: Рос.-Европ. центр экон. политики (РЕЦЭП), 2005. – 83 с.

9. Мадер Л. Европейский опыт оценки законов — от нормативного идеализма к законодательству, опирающемуся на эмпирические доказательства / Л Мадер // Приоритетные национальные проекты и задачи совершенствования российского законодательства : материалы Междунар. науч.-практ. конф., г. Москва, 30 марта 2007 г. / под ред. С. В. Кабышева, Г. В. Минха, О. В. Афанасьевой. — М. : Формула права, 2007. — С. 132–151.

10. Тихомиров Ю. А. Эффективность закона: от цели к результату / Ю. А. Тихомиров // Журнал российского права. — 2009. — № 4. — С. 3–9.

11. Юлдашев О. Методологічні засади нормотворчої діяльності органів державного управління в сфері економіки / О. Юлдашев // Право України. — 2007. — № 2. — С. 98–102.

12. Ladegaard P. Measuring RIA quality and performance / P. Ladegaard // Regulatory Impact Assessment: Towards Better Regulation? / Colin H. Kirkpatrick, David Parker (eds). — Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2007. — P. 56–71.

13. Radaelli C. M., Meuwese A. C. M. Impact assessment indicators. Measuring the quality of impact assessment / C. M. Radaelli, A. C. M. Meuwese // Centre for European Governance, Department of Politics. University of Exeter, 2007.

14. Renda A. Impact Assessment in the EU: the State of the Art and the Art of the State / Andrea Renda. — Brussels : Centre for European Policy Studies, 2006. — 164 p.

15. Jacobs S. Current Trends in Regulatory Impact Analysis: The Challenges of Mainstreaming RIA into Policy-making / Scott Jacobs. — Washington DC : The International Trade Center, 2006. — 125 p.

16. Ягер Р. Нечеткие множества и теория возможностей. Последние достижения / Р. Ягер. — М. : Радио и связь, 1986. — 407 с.

17. Лосев М. Ю. Методика многокритериальной оценки состояния технико-экономических систем на основе нечетко-множественного анализа показателей / М. Ю. Лосев, Ю. Н. Кононов, Ю. М. Лосева. — Харьков : Харьк. ун-т воздушных сил, 2012. — 232 с.

18. Лосев М. Ю. Нечітко-множинна оцінка стану параметрів техніко-економічних систем / М. Ю. Лосев, Ю. М. Малишко // Системи обробки інформації : збірник наукових праць. — Харьков : Харківський університет Повітряних сил імені Івана Кожедуба, 2015. — Вип. 4 (129). — С. 33–38.

19. Недосекин А. О. Нечетко-множественный анализ рисков фондовых инвестиций / А. О. Недосекин. — СПб. : Сезам, 2002. — 181 с.

20. Дилигенский Н. В. Нечеткое моделирование и многокритериальная оптимизация производственных систем в условиях неопределенности: технология, экономика, экология / Н. В. Дилигенский, Л. Г. Дымова, П. В. Севастьянов. — М. : Машиностроение-1, 2004. — 397 с.

References

1. Basaraeva V. G. Small business in new economy. *Region: ekonomika i sotsiologiya = Region: Economics and Sociology*, 2012, no. 3 (75), pp. 236–252. (In Russ.).

2. Blinov A. O., Rudakova O. S. Difficulties and contradictions of developing small businesses in Russia. *Kazanskii sotsial'no-gumanitarnyi vestnik = Kazan Socio-Humanitarian Bulletin*, 2013, no. 1-2 (7), pp. 3–8. (In Russ.).

3. Burov V. Yu. Small businesses in the system of economic security support. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2014, no. 5 (97), pp. 101–108. (In Russ.).

4. Vilensky A. V. Governmental support of small and medium-sized businesses in today's Russia on the second wave of speculative promotion. *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2014, no. 11, pp. 95–106. (In Russ.).

5. Degtyarev A., Malikov R. Institutional factors of establishing mechanisms of overriding administrative barriers in business development. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya Ekonomika = Bulletin of Moscow University. Series Economics*, 2003, no. 6, pp. 42–58. (In Russ.).

6. Kireyenko A. P., Sanina L. V. Application of program-targeted method for small and medium business state support in the regions of the Siberian Federal District. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2014, no. 4 (96), pp. 117–132. (In Russ.).

7. Kompasov I. Assessment of regulating impact in Germany. In In Tsygankov D. B. (ed.). *Colloquium «Otsenivanie programm i politik: metodologiya i primeneniye»* [Colloquium «Assessment of programs and policies: methodology and use» Moscow, The Higher School of Economics Publ., 2007, iss. II, pp. 170–177. (In Russ.).

8. Kryuchkova P. V. *Uluchshenie zakonodatel'nogo regulirovaniya ekonomicheskoi deyatel'nosti: evropeiskii opyt i perspektivy dlya Rossii* [Improving legal regulation of economic activity: European experience and prospects for Russia]. Moscow, Russian-European Centre for Economic Policy (RECEP) Publ., 2005. 83 p.

9. Mader L. European experience of assessing laws – from normative idealism to legislation supported by empiric evidences. In Kabyshev S. V., Minkh G. V., Afanas'eva O. V. (eds). *Prioritetnye natsional'nye proekty i zadachi sovershenstvovaniya rossiiskogo zakonodatel'stva. Materialy Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii*, g. Moskva, 30 marta 2007 g. [Priority national projects and tasks of improving Russian legislation. Materials of International Science and Practice Conference. Moscow, March 30, 2007]. Moscow, Formula prava Publ., 2007, pp. 132–151. (In Russ.).

10. Tikhomirov Yu. A. Efficiency of law: from objective to result. *Zhurnal rossiyskogo prava = Journal of Russian Law*, 2009, no. 4, pp. 3–9. (In Russ.).

11. Yuldashev O. Methodological basis of legislation activity of public administration bodies in economic sphere. *Pravo Ukrainy = Law of Ukraine*, 2007, no. 2, pp. 98–102. (In Ukrain.).

12. Ladegaard P. Measuring RIA quality and performance. In Kirkpatrick Colin H., Parker David (eds). *Regulatory Impact Assessment: Towards Better Regulation?* Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2007, pp. 56–71.

13. Radaelli C. M., Meuwese A. C. M. *Impact assessment indicators. Measuring the quality of impact assessment*. Centre for European Governance, Department of Politics. University of Exeter, 2007.

14. Renda A. *Impact Assessment in the EU: the State of the Art and the Art of the State*. Brussels, Centre for European Policy Studies, 2006. 164 p.

15. Jacobs S. *Current Trends in Regulatory Impact Analysis: The Challenges of Mainstreaming RIA into Policy-making*. Washington DC, The International Trade Center, 2006. 125 p.

16. Yager R. *Nechetkie mnozhestva i teoriya vozmozhnostei. Poslednie dostizheniya* [Fuzzy multiples and theory of possibilities. Latest achievements]. Moscow, Radio i svyaz' Publ., 1986. 407 p.

17. Losev M. Yu., Kononov Yu. N., Loseva Yu. M. *Metodika mnogokriterial'noi otsenki sostoyaniya tekhniko-ekonomicheskikh sistem na osnove nechetko-mnozhestvennogo analiza pokazatelei* [Methods of multi-criterial assessment of state of technical-economic systems on the basis of fuzzy-multiple analysis of indicators]. Kharkov University of Air Forces Publ., 2012. 232 p.

18. Losev M. Yu., Malishko Yu. M. Fuzzy-multiple assessment of state of technical-economic parameters *Sistemy obrabotki informatsii* [Systems of information processing]. Kharkov University of Air Forces Publ., 2015, iss. 4 (129), pp. 33–38. (In Ukrain.).

19. Nedosekin A. O. *Nechetko-mnozhestvennyi analiz riskov fondovyykh investitsii* [Fuzzy-multiple risks analysis of fund investment]. Saint Petersburg, Sezam Publ., 2002. 181 p.

20. Diligensky N. V., Dymova L. G., Sevastyanov P. V. *Nechetko modelirovanie i mnogokriterial'naya optimizatsiya proizvodstvennykh sistem v usloviyakh neopredelennosti: tekhnologiya, ekonomika, ekologiya* [Fuzzy modelling and multi-criterial optimization of industrial systems in conditions of indeterminacy: technology, economy, ecology]. Moscow, Mashinostroenie-1 Publ., 2004. 397 p.

Информация об авторах

Иванов Юрий Борисович – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора Научно-исследовательского центра промышленных проблем развития НАН Украины (61022, Украина, г. Харьков, площадь Свободы, 5); e-mail: yuriy.ivanov.ua@gmail.com.

Мальшко Юлия Михайловна – аспирант, Научно-исследовательский центр промышленных проблем развития НАН Украины (61022, Украина, г. Харьков, площадь Свободы, 5); e-mail: losevajulia@inbox.ru.

Authors

Yury B. Ivanov – Doctor habil. (Economics), Deputy Director of Research Center of Industrial Development Problems of Ukraine's NAS (5 Svoboda Ave., 61202, Kharkov, Ukraine); e-mail: yuriy.ivanov.ua@gmail.com.

Yulia M. Malyshko – PhD Student, Research Center of Industrial Development Problems of Ukraine's NAS (5 Svoboda Ave., 61202, Kharkov, Ukraine); e-mail: losevajulia@inbox.ru.

УДК 336.2

DOI [10.15826/jtr.2015.1.2.013](https://doi.org/10.15826/jtr.2015.1.2.013)

А. П. Киреенко

*Байкальский государственный университет экономики и права,
г. Иркутск, Российская Федерация*

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СОВРЕМЕННОЙ ЗАРУБЕЖНОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

АННОТАЦИЯ. Современные экономические направления применяют разнообразный научный инструментарий, а также заимствуют методы исследования из других отраслей, не составляет исключения и система налогообложения. В связи с тем, что налогообложение в России до 1990-х гг. не имело традиций серьезного научного анализа, многие современные методы изучения налогообложения не использовались российскими учеными. Это в первую очередь касается опросов и выборочных исследований, а также экспериментальных методов. Целью статьи является систематизация современных направлений и методов исследования налогообложения. В связи с чем дан обзор достаточно широкого круга современных научных исследований в англоязычной литературе, представлена их классификация с точки зрения изучаемых вопросов и применяемых методов. Показано, каким образом практика налогообложения влияла на смену направлений научных исследований: от изучения природы налога к анализу налоговых систем. Указанные направления систематизированы в тематическом классификаторе, разработанном и принятом в журнале «Journal of Economic Literature». Рассмотрены современные подходы к исследованию налоговой системы: экономический, административный и политэкономический. В литературе по вопросам налогообложения выделены два раздела: теория налогообложения и практические знания о налогах и налогообложении. Особое внимание уделено методам, позволяющим исследовать ранее неизученные вопросы налогообложения — выборочные обследования, опросы и эксперименты, описаны их достоинства и недостатки. Значительное место в статье отводится налоговым экспериментам: эволюция их становления, изучаемые вопросы, примеры лабораторных и полевых исследований в разных странах. Сделан вывод о необходимости применения экспериментальных методов в изучении проблем налогообложения в России.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА. Налогообложение; изучение налогообложения; методы исследования налогообложения; экономические эксперименты; налоговые эксперименты; лабораторные эксперименты.

Anna P. Kireenko

*Baikal State University of Economics and Law,
Irkutsk, Russian Federation*

METHODS OF INVESTIGATING TAXATION IN TODAY'S FOREIGN LITERATURE

ABSTRACT. The present-day economic science uses various scientific instrumentarium, borrows research methods from other sciences. Methods of taxation investigation also undergo changes with the course of time. Considering that taxation in Russia before the 1990-s had no traditions of serious scientific analysis, many

present-day methods of studying taxation have not been used by our scientists. It refers, first and foremost, to polls and selective investigations, as well as experimental methods. The purpose of the article is systemization of today's directions and methods of taxation investigation. The article gives a review of a rather wide range of modern research studies in the field of taxation presented in the English-language literature. An effort is made to systemize and classify the studies in view of the issues under research and the methods used. It shows which way the taxation practice had an impact on changing the directions of research studies: from studying the nature of taxation to analysis of taxation systems. It considers the present-day approaches to investigating the taxation system: economic, administrative and politico-economic ones. The literature on taxation issues specifies two directions: the theory of taxation and practical knowledge of taxes and taxation. The article systemizes the directions of taxation studies listed in the classification of Journal of Economic Literature. It presents description of the methods used in taxation studies. A special attention is given to use of the methods that allow to investigate the taxation issues never studied before – the selective studies, polls and experiments.

KEYWORDS. Taxation; research study of taxation; methods of studying taxation; economic experiments; taxation experiments; laboratory experiments.

Введение

Методы исследования проблем налогообложения обсуждались на Седьмом международном налоговом симпозиуме, проходившем в июле 2015 г. в г. Иркутске. Данная тема вызвала определенный интерес, что позволило предположить необходимость более подробного ее рассмотрения на страницах журнала.

Актуальность рассматриваемой темы связана с несколькими моментами.

Во-первых, исследования в области налогообложения в развитых странах оказывают значительное влияние на формирование налоговой системы. Такие характерные черты современных налоговых систем, как прогрессивный подоходный налог; налог на добавленную стоимость; высокие ставки акцизов на бензин, табак и алкоголь; экологические налоги – получили серьезное научное обоснование. Высокий авторитет исследований подкрепляется в том числе и применением общепризнанных и современных научных методов. Кроме того, активное обсуждение налоговых проблем в специализированной литературе вызвало рост понимания обсуждаемых вопросов у населения, усилило научное обоснование принимаемых политических решений.

Во-вторых, для современных экономических исследований характерно

углубление специализации и разделение труда [1, с. 57; 2, с. 74]. Если теория Дж. Кейнса, созданная в начале XX в., отражает элементы анализа общего функционирования экономики, то разработки конца века исследуют закономерности и взаимосвязи, установленные для определенного набора условий (например, для отдельных демографических групп налогоплательщиков, товаров с определенным типом эластичности по цене, фиксированного типа рыночных структур и т. д.). Так, в изучении налогов и налогообложения наблюдается тенденция к все более узкой специализации исследований [3, с. 27–28], которая требует применения специфических методов для каждого направления.

В-третьих, в налоговых исследованиях все большую роль играет использование эмпирических данных. Практически все зарубежные труды основаны на исследовании эмпирического материала, которые также требуют применения адекватного инструментария.

Относительно применения научных разработок в области налогообложения в России приходится констатировать, что кардинальные изменения в налоговой системе слабо связаны с научным видением происходящего. Данная ситуация носит стабильный ха-

рактер [4, с. 4], и это свидетельствует о том, что исследования в области налогообложения пока отстают от практики, кроме того, они недостаточно авторитетны, чтобы оказывать влияние на формирование политики в этой сфере. Можно также предположить, что в определенной степени это связано с отставанием в применении современных методов исследования.

В предлагаемом обзоре современных методов исследования используется в основном англоязычная литература по экономике и налогообложению. Статья построена следующим образом: в первой части представлен экскурс в историю исследований налогообложения; затем рассматриваются различные направления исследований в данной области и их классификация; третья часть посвящена классификации и описанию методов, применяемых в современных исследованиях налогообложения; в последней части более подробно описано применение экспериментальных методов в изучении поведения налогоплательщиков. Данное построение статьи обусловлено тем, что в первую очередь необходимо было структурировать предмет изучения и имеющиеся знания о предмете, а также способы получения этих знаний, а затем с помощью примеров показать возможности их применения.

Исторические предпосылки формирования научной мысли о налогообложении

Налогообложение как отрасль экономической науки имеет непосредственное отношение к повседневной жизни, поэтому научные исследования в этой области всегда были связаны с наиболее острыми проблемами текущего дня. Это подтверждается и развитием научной мысли о налогообложении, которая двигалась от изучения природы налога к обсуждению форм налогообложения и далее к вопросу научного построения налоговой системы.

Эволюция научной мысли в области финансов и налогов подробно

изложена в трудах российских и зарубежных ученых (М. Блауг, Х. Гровс, Ю. М. Березкин, В. М. Пушкарева, В. М. Федосов, Д. Г. Черник, Т. Ф. Юткина). Можно выделить как минимум три крупных периода в развитии практики налогообложения [5, с. 197], каждому из которых соответствует определенный этап эволюции научной мысли о налогообложении (табл.).

В современных исследованиях налоговой системы можно выделить три подхода:

- экономический;
- административный;
- политэкономический [6].

Традиционные экономические исследования сосредоточены на разработке налоговых систем, позволяющих финансировать «необходимый» уровень государственных расходов наиболее эффективным и справедливым способом. Неоклассическая теория государственных финансов строится на описании воздействия налогов на экономику и применении определенных критериев (обычно это функция общественного благосостояния) для оценки этого влияния. Как правило, рассматриваются следующие примеры позитивных эффектов: влияние налогообложения доходов и социальных платежей на риски; влияние корпоративных налогов на инвестиции и распределение прибыли; влияние налогообложения на сбережения. В целом, экономический подход посвящен поиску компромисса между эффективностью и справедливостью, а в прикладной литературе рассматривается взаимосвязь уровня развития и структуры экономики и уровня и структуры налоговых доходов. Однако данный подход не может объяснить, почему структура налогов различна в государствах с одинаковым развитием экономики. Более того, экономический подход абстрагируется от политических и институциональных процессов, которые определяют налоговую политику государства и обеспечивают ее реализацию.

Этапы развития практики и эволюции научной мысли о налогообложении

Этап	Практика налогообложения	Теория налогообложения	Изучаемые аспекты
1	Возникновение налогов, неразвитость и их случайный характер, развитие практики налогообложения (до XVII в.)	Изучение природы налога, развитие теории налогообложения (с XVII в.)	На самых ранних ступенях государственной организации общества система налогообложения воспринималась как необходимое жертвоприношение, основанное не на добровольных, а на общеобязательных моральных требованиях общества. В ранних феодальных государствах налог рассматривался в качестве даров, подарков главе государства, а в дальнейшем как помощь населения своему государству. К XVIII в. сформировалось представление о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание. Именно в этот период налог стал выступать в качестве юридической обязанности граждан перед государством [7]
2	Становление систем налогообложения, включающих прямое и косвенное налогообложение. Налоги становятся основным источником бюджета многих государств (XVII–XVIII вв.)	Начинает формироваться научная теория налогообложения как система научных знаний о сути и природе налогов, их месте, роли и значении в экономической и социально-политической жизни общества. Обсуждение форм налогообложения (XVIII–XIX вв.)	Одной из первых среди общих налоговых теорий является теория выгоды, обмена эквивалентов, услуги-возмездия, которая находится в тесной связи с учением о государстве как результате соглашения между гражданами (С. де Вобан – теория «общественного договора»; Ш. Монтескье – теория «публичного договора»), Т. Гоббс, Мирабо). Особое место в индивидуалистических теориях налога занимает классическая школа в лице А. Смита, Д. Рикардо и их последователей, заслуга которых состоит в разработке вопроса экономической природы налога. В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Сисмонди формулирует теорию налога как теорию наслаждения. В этот же период складывается теория налога как страховой премии, представителями которой выступили французский государственный деятель А. Тьер и английский экономист Дж. Мак-Куллох. Учение о правовом государстве приводит финансовую науку к идее принудительного характера налога и появлению новых теорий: теории жертвы (Н. Канар, русские ученые Н. Турганев, С. Ю. Витте, И. И. Янжул), теории коллективных (общественных) потребностей (Ф. Нитти, советские ученые 20-х гг. XX в. А. А. Буковецкий, А. Соколов, П. В. Микеладзе). Стронниками прямого налогообложения доходов и собственности выступали А. Смит, Дж. С. Милль, У. С. Джевонс, К. Менгер, Ф. Эджворт, А. С. Пигу, Г. Симонс. Стронниками косвенного налогообложения были В. Викрей, И. Фишер, Н. Калдор, Дж. Рамсей, Ф. Лютс, Дж. Гелбрейт [8]
3	Уменьшение количества налогов и возрастающее значение права при их установлении и взимании. Проведение налоговых реформ и оформление современной налоговой системы (XIX–XX вв.)	Становление научно-теоретических воззрений на налоговую систему, проблемы и методики налогообложения. Изучение налоговой системы включает анализ трех важнейших проблем: экономическая эффективность, справедливость и администрирование (с конца XIX в.)	Подробное описание см. далее в статье

В рамках административного подхода изучается роль институциональных факторов в повышении результативности и эффективности налоговой системы. Исследуются издержки администрирования различных видов налогов и издержки налогоплательщиков на соблюдение налогового законодательства (издержки налогового согласования). Оценивается степень предсказуемости, прозрачности и справедливости налоговой системы. Проблемы в администрировании считаются основным препятствием в увеличении налоговых доходов и, в особенности, доходов от прямых налогов. Рекомендации по совершенствованию налоговой системы в рамках административного подхода сводятся к упрощению налоговых ставок и законодательства, освобождению налоговых органов от политического давления, построению налоговой системы с учетом реальных возможностей налогового администрирования.

В рамках политэкономического подхода исследуется взаимосвязь налоговой системы и развития государства. В частности, проведение исторического и сравнительного анализа в рамках политэкономического подхода способствует пониманию причин различия в налоговом потенциале разных стран и его изменению.

Несмотря на разнообразие исследований, до создания совершенного образца налоговой системы еще далеко. Даже в тех странах, экономические достижения которых являются ориентиром для остального мира, налоговая система подвергается жесткой критике. Например, М. Алле (лауреат нобелевской премии за исследования в сфере налогообложения), анализируя налоговые системы стран Евросоюза, выявляет их экономическую нерациональность, чрезмерность, высокую стоимость функционирования и неэффективность, характеризует их как дискриминационные, несправедливые и грабительские: «действующие налоговые системы дискриминационны по сути; они необоснованно наказывают наиболее эффективные предприятия

и виды деятельности; они предполагают инквизиторские методы расследования в отношении частной жизни граждан; они мешают эффективному управлению; они бьют по доходам, легитимность которых неоспорима, но игнорируют – полностью или частично – прибыли, законность которых вызывает сомнения; они основаны в большей мере на произвольных оценках и чрезмерно дороги» [9, с. 24]. Рассматривая налоговую систему США, один из авторитетных исследователей в США Дж. Слемрод в качестве главных недостатков существующей налоговой системы выделяет ее чрезмерную сложность и неуправляемость, вред, наносимый экономике, и несправедливость [10, р. 2].

Структура исследований налогообложения

Многочисленные исследования и поныне не могут однозначно ответить на многие вопросы, а постоянные налоговые реформы практически во всех развитых странах свидетельствуют о перманентном процессе совершенствования налогообложения. В потоке разнообразной литературы по налогам сложно разобраться даже специалисту, поэтому систематизация и определенная классификация исследований необходима. В методологическом плане она позволит структурировать поступающую информацию и определить направления научных исследований, а в практическом плане – повысить количество научно обоснованных решений и вычленив наиболее существенные проблемы, которые необходимо изучать с помощью теоретического инструментария.

В современной экономической науке достаточно четко выделяются две области: экономическая теория и экономическое мышление, основанное на практических знаниях и определяющее поведение экономических субъектов. В первом случае рассматриваются теоретические основы науки, проводится анализ изучаемых закономерностей, фундаментальных принципов и

подходов, т. е. речь идет о содержательной части самой науки. Во втором случае мы имеем дело с массовыми и широко распространенными знаниями, полученными из практики. Именно эти знания определяют, как правило, поведение и экономических субъектов, и государственных и политических деятелей, а также влияют на подготовку и принятие как стратегических, так и тактических решений.

Роль практических знаний применительно к налогообложению (рис. 1) сложно переоценить, ведь мы знаем, что «заплатить налоги и умереть должен каждый». Для формирования данной области знаний не требуется специального исследовательского аппарата и методов. В современной российской литературе по налогообложению преобладает практическая часть, что закономерно. Однако и в научных исследованиях практическое значение часто подменяется описанием существующей ситуации и предложений по ее изменению. Что касается изучения теоретических основ налогообложения, то в этой части применение научных методов необходимо.

В дальнейшем для анализа будем выбирать только ту часть литературы о налогообложении, которая относится к теоретической области с описанием применяемых научных методов исследований. Кроме того, не будем брать во внимание правовые аспекты налогообложения, которые исследуются в налоговом праве. Согласно классификатору JEL – система классификации, разработанная журналом «Journal of Economic Literature» для систематизации статей, диссертаций,

книг и научных отчетов в базах данных экономической литературы (EconLit и др.) – направления исследований в области налогообложения можно представить следующим образом (рис. 2).

Так, к макроэкономическим относятся исследования, посвященные анализу макроэкономических аспектов фискальной политики, общих вопросов фискальной политики государства, влиянию налогов на экономику. Наиболее широкая тематика исследований налогообложения относится к экономике общественного сектора (Public Economics). Например, в разд. «Влияние налогов на поведение экономических субъектов» располагаются подразделы, посвященные влиянию налогов на поведение домохозяйств и фирм, а в разд. «Налоги, субсидии и государственные доходы» находятся такие подразделы, как общие вопросы налогообложения; эффективность и оптимальное налогообложение; налоговая нагрузка; перераспределительные и внешние эффекты налогообложения; налог на доходы и другие налоги с физических лиц; налогообложение организаций; уклонение от уплаты налогов; прочие налоговые доходы.

Особым вниманием в мире пользуется изучение влияния налогов на поведение фирм. Начало изучению влияния налогов на финансовые решения было положено в работах Ф. Модильяни и М. Миллера (1963), посвященных исследованию структуры капитала и стоимости источников финансирования [11]. В настоящее время большинство исследований сосредоточено на изучении влияния налогов на различные



Рис. 1. Налогообложение как теория и область применения практических знаний

аспекты инвестиционного поведения фирм: инвестиционные эффекты налогов на дивиденды [12], налоговый кредит [13], интеграция корпоративных и личных налогов [14] и т. д. Среди других направлений можно выделить анализ влияния налогов на выбор способа финансирования и стоимость финансовых ресурсов [15; 16], на международные потоки капитала [17] и производственные решения (путем анализа воздействия налогов на структуру затрат) [18], а также на выбор формы организации предпринимательской деятельности (инкорпорированная или неинкорпорированная) [19].

Кроме того, некоторые проблемы налогообложения рассматриваются в рамках других научных направлений: при изучении проблем экономического роста обращают внимание на влияние фискальной политики на экономическое развитие и рост; налогообложение природных ресурсов и экологические налоги связаны с направлением «Экономика окружаю-

щей среды»; взаимодействие налогового законодательства и экономики — с направлением «Законодательство и экономика».

Методы исследований, применяемые в изучении налогов и налогообложения

Как и в экономической науке в целом, при изучении налогов наибольший прогресс в настоящее время обнаруживается не в разработке новых теорий, а в развитии эмпирических исследований и применении теорий к решению конкретных практических задач. Прикладные исследования в области налогообложения стимулируются спросом извне: в наибольшей мере со стороны государства, а также со стороны компаний-налогоплательщиков. Развитие прикладных исследований, в свою очередь, требует разнообразия применяемых методов. В обобщенном виде методы исследований в налогообложении можно представить следующим образом (рис. 3).

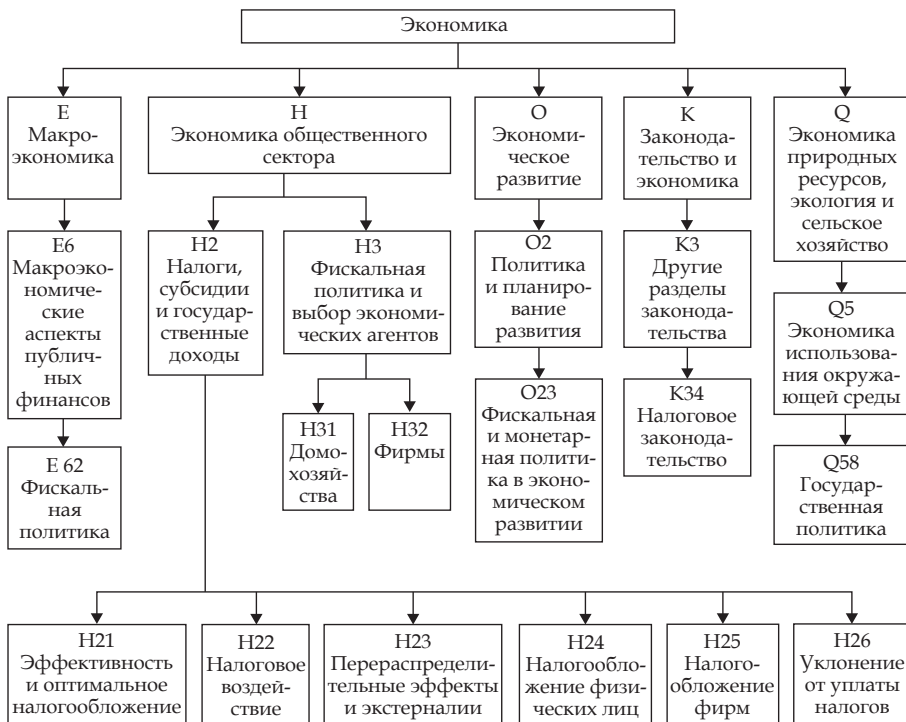


Рис. 2. Классификация направлений изучения теоретических аспектов налогообложения



Рис. 3. Методы исследований, применяемые в изучении налогов и налогообложения

Традиционные методы исследований в налогообложении включают:

- общенаучные методы (анализ, синтез, системный анализ и т. д.);
- моделирование;
- статистические методы.

Методы, традиционно применяемые в других науках (социология, психология), позволяют исследовать ранее неизученные вопросы налогообложения. Так, традиционные исследования на основе статистических данных о поступлении налоговых доходов и экономических показателях дополняются сведениями, полученными через опросы, контент-анализ или Интернет. Например, коллектив авторов [20] при помощи социальной сети профессиональных контактов «Linkedin» проверил, в каких компаниях стали работать уволившиеся сотрудники налоговой службы США, и изучили отчетность этих компаний. В результате выяснилось, что после принятия на работу бывших работников налоговых органов, налоговая нагрузка компаний снизилась. В качестве примера заимствования социологических методов можно привести исследования, построенные на дискурс-анализе (Discourse analysis), или анализе бесед. Данный метод используется для понимания того, насколько взаимодействие между налогоплательщиками влияет на налоговую дисциплину [21]. Авторы анализировали содержание бесед налогоплательщиков на профессиональных форумах и сделали вывод о достаточно сильном влиянии мнения

социума на поведение в сфере налогообложения.

Особой популярностью в сфере изучения налогов и налогообложения пользуется моделирование¹, которое позволяет выделить основные, наиболее важные свойства объекта исследования, формализовать связи, что может открыть новые проблемы, не учтенные ранее. Качественная модель не предлагает решение вопроса, а дает выбранному решению научное объяснение. Математическое моделирование — метод, часто используемый в физике и естествознании, чтобы доказать или опровергнуть тот или иной факт [22]. В экономике ситуация обратная, известен результат, который необходимо получить, есть исходные статистические данные, но так как объект исследования достаточно широкий, то зачастую модель не может объяснить происходящие в экономике изменения. Как и любая модель, математическая модель вводит допущения, упрощения, не берет во внимание некоторые факты, идеализирует анализируемую ситуацию, опуская факторы и цели, не являющиеся предметом исследования. На экономическую модель наклады-

¹ Под математическим моделированием в данном случае понимаются все методы, основанные на построении и использовании различных форм математических моделей проектируемых объектов независимо от того, как они реализуются. При математическом моделировании описание системы производится в терминах некоторой математической теории, например, теории матриц, теории дифференциальных уравнений и т. д.

вается ряд ограничений, потому что невозможно учесть все критерии, начиная от цены и заканчивая менталитетом людей, в таком случае модель будет перегружена и не эффективна.

Методы моделирования основываются на парадигме свободного, рационального и неограниченного выбора налогоплательщика. Однако в условиях воздействия социально-культурных условий поведение индивидов зависит от социальных норм, соображений престижа, психологических издержек и групповых эффектов. Выявить закономерности, которые противоречат концепции *homo economicus*, позволяют экспериментальные методы.

Экономическая наука, в частности исследования экономики общественного сектора, использует неоспоримые достоинства экспериментов. Во-первых, эконометрические данные, полученные в результате наблюдений, могут быть ненадежными, не отражать происходящие изменения и имеющие различия или причинно-следственные связи. Во-вторых, в отличие от стандартных теоретических работ эксперименты не требуют упрощения, что позволяет исследовать воздействие множества факторов и механизмы их влияния. В-третьих, в отличие от традиционных эмпирических работ эксперименты сами создают необходимые данные в заданных контролируемых параметрах. Это особенно важно для тех случаев, когда данные просто не могут быть собраны за пределами лаборатории.

Глобальный экономический кризис показал несостоятельность традиционных экономических моделей, и поведенческая экономика стала одной из самых обсуждаемых тем в формировании государственной политики. Все чаще поведенческих экономистов и психологов просят дать оценку различным инициативам правительств. Например, в 2010 г. при Правительстве Великобритании была организована специальная исследовательская структура для внедрения результатов научных исследований поведенческой экономики и пси-

хологии в государственную политику и сферу услуг (The Behavioral Insights Team – BIT).

Как указывал лауреат Нобелевской премии 2002 г. «За лабораторные эксперименты как средство в эмпирическом экономическом анализе, в особенности в анализе альтернативных рыночных механизмов» В. Л. Смит, ценность экспериментальных исследований состоит в том, что они позволяют сократить разрыв между теорией принятия решений и выбором решения, а также разрыв между тем, что люди думают об экономических вопросах и их выбором на экспериментальных рынках [23].

За последние несколько десятилетий экспериментальная и поведенческая экономика стали одними из самых бурно развивающихся направлений экономических исследований. Экономисты все чаще начали заимствовать методы естественных наук и психологии. Первоначально экономические эксперименты были направлены на проверку экономических моделей и теоретических прогнозов, а затем стали использоваться для получения разнообразной информации о поведении экономических агентов. С каждым годом растет и количество публикаций по экспериментальной и поведенческой экономике. Тематика экономических экспериментов представлена в ведущих мировых экономических журналах, таких как «Econometrica», «American Economic Review», «Journal of Economic Perspectives», «Journal of Political Economy», «Quarterly Journal of Economics», «Economic Journal». Появился целый ряд специализированных изданий: «Journal of Behavioral Decision Making», «Journal of Economic Behavior and Organization», «Journal of Risk and Uncertainty», «Journal of Economic Psychology», «Experimental Economics», «Journal of Psychology and Markets».

Экономические эксперименты могут быть классифицированы по нескольким признакам. Например, в справочнике по экспериментальной экономике под редакцией Дж. Кейгела и Э. Рота эксперименты сгруппирова-

ны по их содержанию на следующие разделы: индивидуальное поведение, исследования рыночных структур, аукционы, теория общественного выбора, координационные игры, экспериментальные торги и модели финансовых рынков [24]. При этом в зависимости от того, кто был инициатором и для кого их результаты могут представлять интерес, выделяют три категории экономических экспериментов:

- разговоры с теоретиками (эксперименты, разработанные для проверки теоретических прогнозов);
- поиск фактов (эксперименты, в ходе которых изучаются факторы, не охваченные теоретическими исследованиями);
- «шепот в уши принцессы» (эксперименты, предполагающие обсуждение между экспериментаторами и политиками).

В зависимости от способа проведения эксперименты можно разделить на две группы: лабораторные эксперименты и полевые исследования. Отличие лабораторных экспериментов от проводимых в «поле» состоит в выборе объекта эксперимента. Лабораторные эксперименты проводятся в искусственной среде — так называемой «лаборатории», и испытуемые знают, что они участвуют в исследовании. В качестве таких испытуемых, как правило, используются студенты. Полевые эксперименты проводятся путем создания контролируемой ситуации в реальной среде. В этом случае испытуемые не знают о том, что они участвуют в эксперименте. Классический пример полевого маркетингового исследования — изучение выбора покупателей в магазине, когда в ценнике выделена отдельной строкой сумма налога или она не указана совсем. Общим в двух видах экспериментов является то, что условия эксперимента контролируются, и влияние вводимых в эксперимент факторов можно четко проследить.

Одним из главных способов установления контроля в лабораторных экспериментах, предложенных В. Смитом, является получение участниками

вознаграждения. Согласно «теории вынужденной стоимости» В. Смита [25] вознаграждение должно быть конфиденциальным (не известным другим участникам), достаточно значимым, быть тесно связанным с результатами действий испытуемых и компенсировать любые неудобства и затраты участников эксперимента.

В научной литературе сформулированы определенные правила проведения экспериментов:

- четкое и последовательное изложение этапов (чтобы его можно было повторить в дальнейшем);
- уверенность участников в соответствующее действительности описание процедур;
- установленный регламент (не должен быть чрезмерно длинным или сложным, чтобы не потерять заинтересованность участников и избежать ошибок);
- ясные, нейтральные и не влияющие на выбор вариантов поведения участников инструкции.

Эксперименты в изучении налогообложения

Многие исследователи полагают, что изучение налогового поведения является той областью, которая в наибольшей степени подходит для экспериментов. В литературе подробно описаны достоинства экспериментальных методов, позволяющие использовать их для изучения налогового поведения: экономичность; возможность воздействия и контроля, освоения скрытых процессов [26].

Основная критика лабораторных экспериментов связана с интерпретацией и обобщением их результатов:

- лабораторные эксперименты проводятся в искусственной среде, которая свободна от влияния внешних факторов;
- в отличие от реальной ситуации негативное поведение не приносит участникам финансовых потерь;
- поведение студентов, используемых в качестве удобной экспериментальной среды, может не со-

ответствовать поведению реальных налогоплательщиков;

- наиболее значимые эксперименты могут быть дорогостоящими и трудоемкими.

Эксперименты в области налогообложения связаны в первую очередь с изучением условий соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства. Исследуется выбор налогоплательщиками вариантов поведения — соблюдение налогового законодательства (*tax compliance*) или уклонение от уплаты налогов (*tax evasion*), а также факторы, влияющие на этот выбор. Лабораторные эксперименты основываются на так называемых «экспериментах с общественным благом». В ходе стандартного эксперимента с общественным благом индивиды ставятся в ситуацию выбора — инвестировать средства в общественное благо или личное. При вложении средств в общественное благо их объем удваивается, и они делятся поровну между всеми участниками. Максимальная выгода для всех достигается только при условии, если все вкладывают в общественные блага все свои средства [27].

Налоговые эксперименты начали разрабатываться с 1970-х гг. Одним из первых, упоминаемых в литературе, является эксперимент израильских ученых Н. Фридланда, Ш. Майтала и А. Рутенберга по изучению уклонения от налога на доходы [28], который должен был ответить на вопросы: насколько уклонение от уплаты налога на доходы зависит от изменения налоговых ставок, и что является более эффективной мерой принуждения — повышение штрафов или более частые налоговые проверки. Этот эксперимент послужил основой множества аналогичных экспериментов, получивших название «стандартный налоговый эксперимент», процедура которых может быть описана следующим образом: участники получают или зарабатывают некоторый доход и должны его задекларировать. По условиям эксперимента, декларацию нельзя проверить на ее соответствие полученному доходу автоматически.

Участники платят налог с суммы задекларированного дохода. Экспериментом задается определенная вероятность проверки. Если обнаруживается незадекларированный доход, уплачивается налог и штраф. В первом эксперименте участвовало всего 15 студентов. В ходе эксперимента у участников также выясняли, часто ли они покупают лотерейные билеты (чтобы оценить склонности к риску) и имеют ли они собственный автомобиль (чтобы оценить уровень благосостояния).

Авторы следующего основополагающего налогового эксперимента М. Спайсер и Л. Беккер ввели в методику экспериментов анкету об отношении к налоговой системе [29]. Этот инструмент, названный «шкала налогового сопротивления», также стал широко использоваться в налоговых экспериментах и послужил источником дополнительных данных. Кроме того, стандартный набор факторов был расширен таким, как восприятие налоговой несправедливости (неравенства). Изучение влияния данного фактора достигалось изменением ставок налогов у отдельных участников и информированием их о том, что их налоги выше или ниже, чем у всех остальных.

Первые налоговые эксперименты дали результаты, неоднократно проверенные в ходе следующих десятилетий:

- возрастные и гендерные факторы оказывают определенное влияние на выбор населением незаконного поведения;

- изменение налоговых ставок и вероятности налоговых проверок оказывают более сильное воздействие на поведение налогоплательщиков, чем изменение штрафов.

С начала 1980-х гг. исследователи усложнили стандартный налоговый эксперимент с целью более глубокого изучения поведения налогоплательщиков. Первоначально факторы, изменяемые в ходе стандартных налоговых экспериментов, включали вероятность проведения налоговой проверки, размер штрафов, величину налоговых ставок. В дополнение к ним могла соби-

раться также информация об индивидуальных характеристиках участников (возраст, пол, образование, доходы). Процесс начался с исследования влияния на уклонение от уплаты налогов двух факторов: информированности о вероятности налоговой проверки (сведения предоставлялись участникам в виде процента вероятности (5, 15 и 25 %) или в виде качественной характеристики (низкая, средняя и высокая вероятность); осведомленности о поведении других участников (предоставлялась информация о том, что другие участники заплатили 10, 50 или 90 % налогов) [30]. Полученные выводы оказались противоречивыми: информированность о вероятности контроля может повлиять на улучшение налоговой дисциплины, однако сведения о поведении других налогоплательщиков не оказывают значительного влияния на индивидуальный выбор.

В 1987 г. методики ранних налоговых экспериментов подверглись критике. Указывалось, что участники воспринимают эксперимент как игру и, соответственно, их поведение отличается от реальной жизни. Для преодоления данной ситуации было предложено включить налоговые решения в более сложную игру по созданию малого бизнеса [31]. В предложенном им эксперименте испытуемые принимали решения об уплате налога наряду с бизнес-решениями. Студентам предоставлялась подробная информация о вероятности проверки и размере штрафов, рынке товаров и потребителях, затратах и внешних условиях бизнеса. Данный эксперимент предлагал отход от чисто налоговых вопросов к более реалистичной среде принятия бизнес-решений. Однако данные эксперименты не изменили ранее полученных результатов. Значимый вклад такого рода экспериментов состоял в компьютеризации процессов эксперимента и разработке программ, задающих разнообразные условия.

Следующий фактор, введенный в налоговые эксперименты — возврат участнику части уплаченных нало-

гов в виде предоставления некоторого общественного блага [32]. Для этого испытуемых информировали о сумме трансфера, который они получают. Эксперимент показал, что склонность к уклонению от уплаты налогов возрастает с увеличением дохода и снижается при росте получаемых трансфертов. Исследовать такие факторы, как возможность внешней коммуникации и влияние временного лага на принятие решений, стало возможно благодаря изменению процедуры и увеличению времени эксперимента (длится две недели) [33]. Результаты отличались от теоретических представлений и позволили предположить влияние некоторых «моральных факторов», не принимаемых в расчет теорией, что послужило основой для множества последующих экспериментов.

Налоговые эксперименты 1990-х гг. перешли от исследования традиционных экономических к психологическим факторам. Например, в одном из ранних экспериментов такого рода исследовалось влияние на уклонение от налогов различных возможностей их обхода. Испытуемые указывали различные расходы в качестве налоговых вычетов [34]. В комплексной бизнес-игре (кроме налоговых решений в игре также принимались решения по инвестированию, рекламе, ценам и акциям) [35] изучалось влияние на поведение налогоплательщиков конкуренции (предоставлялась информация об успешности или неуспешности бизнеса других участников).

Интересные результаты были получены в результате эксперимента о влиянии налоговой амнистии [36]. Стандартный налоговый эксперимент усложнялся введением дополнительных условий (штрафы возрастали в случае повторного обнаружения уклонения от уплаты налогов, но предусматривалась и амнистия в виде возможности оплатить все ранее неуплаченные налоги и избежать штрафов). Данный эксперимент показал, почему налоговая амнистия так редко используется на практике — в эксперименте уровень

налоговой дисциплины после амнистии снижался.

Дальнейшее изучение психологических факторов происходило путем включения в процедуру эксперимента фактора неопределенности. Это достигалось изменением вероятности проведения проверки в различных раундах — либо одинаковая для всех, либо увеличивается с ростом дохода участников [17].

В других исследованиях неопределенность вводилась в методику эксперимента путем дозирования информации, предоставляемой участникам. В одних случаях участников точно информировали о вероятности проверки, величине штрафов и ставках налогов, а в других случаях им сообщалась приблизительная информация о возможной величине [37].

Еще один тестируемый фактор — реакция налогоплательщиков на изменения в политике государственных расходов. В стандартный налоговый эксперимент вводились различные варианты перераспределения собранных средств между участниками. Эти исследования доказали, что поддержка государственной политики расходов имеет значительное влияние на налоговую дисциплину [38].

В середине 1990-х гг. в налоговые эксперименты стали вводиться этические и моральные факторы. Примером может служить исследование влияния двух вариантов морального давления: воздействие общественной морали (осуждение в случае огласки результатов налогового контроля) или личных моральных качеств (если результаты проверки не разглашаются) [39]. Особый интерес в данном эксперименте представляло то, что в нем использовались реальные выплаты дохода. Обычно участникам выдавались в качестве налогооблагаемого дохода виртуальные (экспериментальные) денежные единицы, а реальным было только вознаграждение за участие в эксперименте. В данном случае участникам выдали реальные деньги и предложили вычесть из полученной суммы на-

лог самостоятельно. В результате более 63 % участников эксперимента скрыли часть или всю сумму полученного дохода от налогообложения. Однако данный результат соответствовал высоким результатам уклонения, получаемым в налоговых экспериментах, так что дополнительный реализм не повлиял на результаты, более того, оказалось что анонимность не увеличивает уклонение, а мораль является эффективным средством в сдерживании.

Современные налоговые эксперименты отличаются более точным воспроизведением условий, существующих в реальности. Это проявляется в использовании реальных налогоплательщиков вместо студентов в качестве испытуемых и в выплате вознаграждения не за участие, а за результаты эксперимента. Кроме того, в исследованиях используется инструментарий смежных наук, прежде всего психологии и социологии, например, применение теста на определение нравственного развития личности (Defining Issues Test — DIT). Указанный тест является компонентом модели нравственного развития, разработанной Дж. Рестом в 1974 г., когда испытуемые оценивают предложенные им проблемы по степени их важности, на основании ответов выстраивая рейтинг предпочтений: личные интересы, интересы по поддержанию порядка или общественные интересы [40].

Изучение моральной обусловленности поведения налогоплательщика углубляют исследования о моральном воздействии налогового администрирования [41]. В данном эксперименте анализируются три фактора: восприятие налоговой справедливости, воздействие налогового контроля и влияние коллективного поведения. Восприятие справедливости (несправедливости) изучалась уже разработанным методом — испытуемым сообщалось о том, что для всех применяются одинаковые ставки налога, но в ходе эксперимента ставки увеличивались или снижались. Влияние коллективного поведения на налогоплательщика определялось пу-

тем предоставления различной информации о налоговом поведении других подобных налогоплательщиков (об уклонении или уплате налогов). Данный эксперимент подтвердил важную роль информации в поддержании уверенности налогоплательщиков в справедливости налоговой системы и усилении налоговой дисциплины.

Еще один пример экспериментального изучения влияния психологических факторов — изучение влияния способа получения дохода на поведение налогоплательщика [42]. Методика эксперимента предполагала, что часть участников получала доход как обычно в виде выделенного фонда, а часть должна была заработать доход путем выполнения часового задания. Эксперимент показал, что заработавшие доход являются более дисциплинированными налогоплательщиками, не склонными рисковать своим доходом (с возрастанием ставки они декларировали больший доход, тогда как в предыдущих экспериментах с ростом ставки участники декларировали меньший доход).

Переход к пониманию деятельности налоговых органов не как карательного органа, а как сервисной службы тоже повлиял на налоговые эксперименты. В качестве примера можно привести эксперимент, в ходе которого выяснялось, влияет ли открытость и честность налоговых органов на налоговое поведение налогоплательщиков [43]. Методика эксперимента предполагала, что участники имеют право на налоговые льготы и вычеты, но процедура расчета налога была усложнена так, чтобы участники не могли точно определить свои налоговые обязательства. Сервис налоговых органов имитировался путем предоставления информации для упрощения расчета налога. В данном направлении помимо описанного отмечены также следующие эксперименты: изучение предпочтения налогоплательщиков в случае агрессивного налогового консультирования [44], отчетность налоговых агентов [45], готовность к предоставлению налоговой информации [35], влияние оценки

налоговых органов на ответственность налоговых декларантов [46].

Особо следует остановиться на таком методе исследований в налогообложении, как полевые эксперименты. Данный метод исследований основан на использовании реальных субъектов (которые не знают о своем участии в эксперименте) в реальной среде, но в контролируемых условиях. Важность полевых экспериментов состоит в том, что реальное поведение налогоплательщиков не может быть воспроизведено в лабораторных условиях, так как не может быть воспроизведена реальная среда. За счет использования реальной среды результаты полевых экспериментов имеют большую убедительность и ценность, но их процедура становится сложной и очень дорогой, поэтому полевые эксперименты достаточно редки, но очень интересны. Следует отметить, что такие эксперименты невозможны без участия налоговых органов.

Методика стандартного полевого эксперимента построена на рассылке «писем о проверке» (audit letters) реальным налогоплательщикам. От имени налогового органа налогоплательщикам высылаются письма с предупреждением о возможной проверке деклараций. Реакция на письма проверяется путем сравнения поданных деклараций до и после получения писем, а также с поступившими сведениями от контрольной группы налогоплательщиков, письма которым не рассылались. В основном, полевые налоговые эксперименты осуществляются в тех странах, где граждане обязаны декларировать свои доходы самостоятельно (США, Австралия, Великобритания).

Один из первых полевых экспериментов был проведен в США [47]. Более чем 1 700 американским налогоплательщикам были разосланы письма с сообщением о том, что декларации, которые они должны вскоре подать, могут проверить. В случае обнаружения каких-либо отклонений проверке подвергнутся декларации предыдущих лет. Результаты сравнивались с контрольной группой, не получавшей

писем. Авторы исследования указывают, что поведение налогоплательщиков зависело от изменения дохода и наличия возможностей для уклонения от уплаты налогов: налогоплательщики с низким и средним уровнем доходов увеличили декларируемый доход по сравнению с контрольной группой, а налогоплательщики с высокими доходами — нет.

Процедура эксперимента с письмами может быть изменена или усложнена различными способами.

Например, в эксперименте, проведенном в Словении [48], выборка малых предприятий была поделена на три группы: одной группе письма о необходимости декларировать доходы и о возможности проверки были отправлены по почте, второй группе письма вручались в налоговых органах, а третья (контрольная) группа писем не получала. Результаты показали большую роль писем, вручаемых налогоплательщикам лично.

В эксперименте, проведенном в Дании [49], репрезентативная выборка из 42 800 налогоплательщиков, среди которых были как самостоятельные налогоплательщики, так и налогоплательщики, налоги с которых удерживают третьи лица, была разделена пополам. В первый год эксперимента налогоплательщиков из одной половины проверили выборочным методом без предварительного уведомления. Во второй год эксперимента каждую половину налогоплательщиков поделили на три группы, первой группе отправили письма с предупреждением об обязательной проверке, второй группе разослали письма о возможной выборочной проверке каждого второго налогоплательщика, а третья группа не получала писем. Эксперимент показал значительное влияние предшествующего контроля и предупреждающих писем на декларирование доходов.

Эксперимент, проведенный в Швейцарии, должен был показать влияние морального воздействия на поведение налогоплательщиков [50]. Для эксперимента были выбраны 578 нало-

гоплательщиков, половина из которых вместе со стандартной формой налоговой декларации получили письмо, подчеркивающее моральный аспект необходимости уплаты налогов. Результат показал очень незначительное влияние моральных призывов на улучшение налоговой дисциплины.

Некоторые эксперименты призваны изучить различные варианты воздействия писем на налогоплательщиков. Так, в ходе двух масштабных полевых экспериментов в Великобритании (2011–2012) было задействовано более 200 тыс. индивидуальных налогоплательщиков (в каждом эксперименте более 100 тыс.) [51]. Налогоплательщикам рассылались различные варианты писем: о необходимости честно уплачивать налоги и с описанием нормативного поведения. Содержание писем варьировалось: «девять из десяти налогоплательщиков уплачивают налоги своевременно, а Вы принадлежите к меньшинству, еще не оплатившему налог»; «большинство жителей Вашего региона уже оплатили налоги»; «большинство людей, имевших задолженность по налогам как у Вас, уже погасили долг». Результаты эксперимента показали, что такие письма имеют определенный эффект, который тем сильнее, чем более близкая к налогоплательщику ситуация, описывается в письме.

Похожий эксперимент проводился в Австралии среди 1 500 налогоплательщиков [52]. В письмах, разосланных налогоплательщикам, сообщалось об отношении других налогоплательщиков к налоговому мошенничеству. Результаты показали, что уточнение информации об отношении к уклонению от уплаты налогов помогло усилить налоговую дисциплину.

Выводы

Как показал анализ современной англоязычной литературы по налогообложению, налоговые эксперименты занимают серьезное место в научных исследованиях. Этот метод доказал свою научную состоятельность и прак-

тическую пользу. На наш взгляд, проведение подобных налоговых экспериментов могло бы быть значимым для изучения налогообложения и в России. С точки зрения науки проведение таких экспериментов в России было бы интересным для сравнительного анализа, так как большинство описанных налоговых экспериментов относится к странам с традиционно высоким уровнем соблюдения законодательства и налоговой дисциплины. Достаточно интересным станет сравнение результатов подобных экспериментов в странах с традиционно низким уровнем соблюдения налогового законодательства.

Эксперименты могут помочь в формировании грамотной и рациональной налоговой политики, их можно использовать для тестирования предлагаемых изменений в законодательстве (прежде чем проводить эксперименты в масштабах страны, требуется протестировать их в лаборатории). Например, эксперименты могут ответить на вопросы:

- может ли упрощение налогообложения и улучшение сервиса в налоговых органах повысить налоговую дисциплину;
- как лучше проводить изменение законодательства (вносить много мелких изменений или одно значительное, изменять ставку налога или его базу);
- существует ли координация в поведении налогоплательщиков и обмен информацией между ними;
- как реагируют налогоплательщики на информацию о поведении других налогоплательщиков и принимаемых к ним мерах принуждения.

Кроме того, налоговые эксперименты имеют значимую пользу с точки зрения влияния науки на политическую ситуацию. Одним из главных результатов налоговых экспериментов, на наш взгляд, является доказательство того, что культура является важнейшим фактором и что доверие к правительству и осознание социальной направленности деятельности государства является основным мотивом для уплаты налогов.

Список использованной литературы

1. Ананьин О. Может ли наука быть руководством к действию? / О. Ананьин // Вопросы экономики. — 2001. — № 2. — С. 48–63.
2. Баумоль У. Чего не знал Альфред Маршалл: вклад XX столетия в экономическую теорию / У. Баумоль // Вопросы экономики. — 2001. — № 2. — С. 73–108.
3. Дидович А. П. Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа / А. П. Дидович. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2003. — 112 с.
4. Киреенко А. П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / А. П. Киреенко. — Иркутск, 2005. — 329 с.
5. Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики налогов / В. М. Пушкарева. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 272 с.
6. Di J. J. The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries / John J. Di // Institutional Change and Economic Development / H.-J. Chang (ed.). — New York : Anthem Press & United Nations University Press, 2007. — P. 135–155.
7. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов / В. Пушкарева. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 256 с.
8. Groves H. M. Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States / Harold M. Groves. — Madison WI : The University of Wisconsin Press, 1974. — 160 p.
9. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / Моррис Алле ; пер. с фр. Т. А. Карлов ; под ред. И. А. Егорова. — М. : ТЕИС, 2001. — 96 с.
10. Slemrod J. Taxing ourselves: a citizen's guide to the great debate over tax reform / Joel Slemrod, Jon M. Bakija. — Cambridge : MIT Press, 2000. — 348 p.
11. Modigliani F. Corporate income taxes and the cost of capital: a correlation / Franco Modigliani, Merton H. Miller // American Economic Review. — 1963. — Vol. 53. — P. 433–443.
12. Poterba J. Dividend taxes, corporate investment and Q / James Poterba, Lawrence Summers // Journal of Public Economics. — 1983. — Vol. 22. — P. 729–752.

13. McKenzie K. J. Differential Taxation of Canadian and U.S. Passenger Transportation / Kenneth J. McKenzie, Jack M. Mintz, Kimberly A. Scharf // Report of the Royal Commission on National Passenger Transportation. — 1993. — Vol. 4. — P. 1645–1697.
14. Boadway R. Problems with integration corporate and personal income taxes in an open economy / Robin Boadway, Neil Bruce // *Journal of Public Economics*. — 1992. — Vol. 48, iss. 1. — P. 39–66.
15. Auerbach A. Wealth maximization and the cost of capital / Alan J. Auerbach // *Quarterly Journal of Economics*. — 1979. — Vol. 93. — P. 433–446.
16. King M. Public Policy and the Corporation / M. King. — London : Chapman and Hall, 1977. — 289 p.
17. Devereux M. The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implication for tax integration schemes / Michael P. Devereux, Harold Freeman // *International Tax and Public Finance*. — 1995. — Vol. 2. — P. 85–106.
18. Beck P. J. Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty / Paul J. Beck, Jon S. Davis, Woon-Oh Jung // *The Accounting Review*. — 1991. — № 66 (3). — P. 535–558.
19. Auerbach A. J. Taxation and Corporate Financial Policy / Alan J. Auerbach. — Cambridge : National Bureau of Economic Research, 2001. — 60 p. — (NBER Working Paper, no. 8302).
20. Jiang J. Sleeping with the Enemy: Taxes and Former IRS Employees [Electronic resource] (April 20, 2015) / John Jiang, John R. Robinson, Austin Maobin. — Mode of access : <http://ssrn.com/abstract=2597292>.
21. Onu D. Social influence and tax compliance / Diana Onu, Lynne Oats. — University of Exeter : Tax Administration Research Centre, 2014. — (Discussion Paper: 006-14).
22. Новосельцев В. Н. Достоинства и недостатки математического моделирования / В. Н. Новосельцев // *Фундаментальные исследования*. — 2004. — № 6. — С. 121–122.
23. Smith V. L. Papers in Experimental Economics / Vernon L. Smith. — New York : Cambridge University Press, 1991. — 795 p.
24. *The Handbook of Experimental Economics* / John H. Kagel, Alvin E. Roth (eds). — Princeton University Press, 1995. — 744 p.
25. Smith V. Experimental Economics: Induced Value Theory / Vernon Smith // *The American Economic Review Papers and Proceedings*. — 1976. — № 66 (2). — P. 274–279.
26. Libby R. Experimental Research in Financial Accounting / Robert Libby, Robert J. Bloomfield, Mark W. Nelson // *Accounting, Organizations and Society*. — 2002. — № 27. — P. 775–810.
27. Alm J. Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory / James Alm. — New Orleans : Tulane University, 2011. — (Working Paper № 1102).
28. Freidland N. A Simulation Study of Income Tax Evasion / Nehemia Freidland, Shlomo Maital, Ayreh Rutenberg // *Journal of Public Economics*. — 1978. — № 10. — P. 107–116.
29. Spicer M. W. Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach / Michael W. Spicer, Lee A. Becker // *National Tax Journal*. — 1980. — № 33 (2). — P. 171–176.
30. Spicer M. W. Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An experimental approach / Michael W. Spicer, Thomas J. Everett // *Journal of Economic Psychology*. — 1982. — № 2 (3). — P. 241–245.
31. Webley P. Audit Probabilities and Tax Evasion in a Business Simulation / Paul Webley // *Economics Letters*. — 1987. — № 25. — P. 267–270.
32. Becker W. The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion / Winfried Becker, Heinz-Jurgen Buchner, Simon Sleeking // *Journal of Public Economics*. — 1987. — № 347. — P. 243–252.
33. Baldry J. C. Income Tax Evasion and the Tax Schedule / Jonathan C. Baldry // *Public Finance*. — 1987. — № 42 (3). — P. 357–383.
34. Decision Frames, Opportunity and Tax Evasion: An Experimental Approach / Henry S. J. Robben, Paul Webley, Henk Elffers, Dick J. Hessing // *Journal of Economic Behavior and Organization*. — 1990. — № 14. — P. 353–361.
35. Spilker B. C. The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research / Brian C. Spilker // *The Accounting Review*. — 1995. — № 70 (1). — P. 49–70.
36. Alm J. Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance / James Alm, Michael McKee, William Beck // *National Tax Journal*. — 1990. — № 43 (1). — P. 23–37.
37. Alm J. Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance / James Alm, Betty Jackson, Michael McKee // *The American Economic Review*. — 1992. — № 82 (4). — P. 1018–1026.
38. Alm J. Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance / James Alm, Betty R. Jackson, Michael McKee // *Journal of Economic Behavior and Organization*. — 1993. — № 22, iss. 3. — P. 285–303.

39. Bosco L. Tax Evasion and Moral Constraints: Some experimental evidence / Luigi Bosco, Luigi Mittone // *Kyklos*. – 1997. – Vol. 50, iss. 3. – P. 297–324.
40. A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory / James Rest, Darcia Narvaez, Muriel J. Bebeau, Stephen Thoma // *Educational Psychology Review*. – 1999. – № 11 (4). – P. 291–324.
41. Trivedi V. U. Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An experimental analysis / Viswanath Umashanker Trivedi, Mohamed Shehata, Bernadette Lynn // *Journal of Business Ethics*. – 2013. – № 47 (3). – P. 175–197.
42. Boylan S. J. Experimental Evidence on the Relation between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income / Scott J. Boylan, Geoffrey B. Sprinkle // *The Journal of the American Taxation Association*. – 2001. – № 23 (1). – P. 75–90.
43. Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior / James Alm, Todd Cherry, Michael Jones, Michael McKee // *Journal of Economic Psychology*. – 2010. – № 31(4). – P. 577–586.
44. Hite P. A. An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice / Peggy A. Hite, Gary A. McGill // *National Tax Journal*. – 1992. – № 45 (4). – P. 389–403.
45. Johnson L. An Empirical Investigation of the Effects of Advocacy on Preparers «Evaluations of Judicial Evidence» / Linda Johnson // *The Journal of the American Taxation Association*. – 1991. – № 15 (1). – P. 1–14.
46. Krawczyk K. The Effect of Magnitude of IRS Assessment and Engagement Letters on Tax Preparer Liability / Kathy Krawczyk, Roby B. Sawyers // *The Journal of the American Taxation Association*. – 1995. – № 17 (2). – P. 71–88.
47. Slemrod J. Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota / Joel Slemrod, Marsha Blumenthal, Charles Christian // *Journal of Public Economics*. – 2001. – № 79. – P. 455–483.
48. Doerrenberg P. Tax Compliance and Information Provision: A Field Experiment with Small Firms [Electronic resource] / Philipp Doerrenberg, Jan Schmitz // *ZEW – Centre for European Economic Research*. Discussion Paper No. 15-028. 2015. – Mode of access : <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp15028.pdf>.
49. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark / Henrik Jacobsen Kleven, Martin B. Knudsen, Claus Kreiner, Søren Pedersen, Emmanuel Saez // *Econometrica*. – 2001. – Vol. 79, № 3. – P. 651–692.
50. Torgler B. A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance' Focusing on Under-Declaration and Over-Deduction / Benno Torgler. – Queensland University of Technology, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2012. – (CREMA Working Paper. No. 2012-06).
51. Weber T. O. Behavioural Economics and Taxation [Electronic resource] / Till Olaf Weber, Jonas Fooker, Benedikt Herrmann. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. – 37 p. – (Taxation Papers № 41). – Mode of access : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm.
52. Wenzel M. Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance / Michael Wenzel // *Journal of Economic Psychology*. – 2005. – № 26 (6). – P. 862–883.

References

1. Ananyin O. Can science be a guide line for actions? *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2001, no. 2, pp. 48–63. (In Russian).
2. Baumol' U. What Alfred Marshall didn't know: contribution of the XX-th century to theory of economics. *Voprosy ekonomiki = Issues of Economy*, 2001, no. 2, pp. 73–108. (In Russian).
3. Didovich A. P. *Izuchenie problem nalogooblozheniya: opyt ispol'zovaniya printsipov sistemnogo analiza* [Studying taxation problems: experience of using system analysis]. Irkutsk, Baikal State University Economics and Law Publ., 2003. 112 p.
4. Kireyenko A. P. *Transformatsiya nalogovoi sistemy v usloviyakh usileniya vzaimodeistviya s predprinimatel'skoi sredoi: teoriya i praktika. Dokt. Diss.* [Transformation of taxation system in terms of strengthening interactions with business environment: theory and practice. Doct. Diss.]. Irkutsk, 2005. 329 p.
5. Pushkareva V. M. *Istoriya mirovoi i russkoi finansovoi nauki i politiki nalogov* [History of the world and Russian financial science and tax policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 272 p.
6. Di J. J. The Political Economy of Taxation and Tax Reform in Developing Countries. In Chang H.-J. (ed.). *Institutional Change and Economic Development*. New York, Anthem Press & United Nations University Press, 2007, pp. 135–155.

7. Pushkareva V. M. *Istoriya finansovoi mysli i politiki nalogov* [History of financial thought and tax policy]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003. 256 p.
8. Groves H. M. *Tax Philosophers: Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States*. Madison WI, The University of Wisconsin Press, 1974. 160 p.
9. Alle M. *Za reformu nalogovoi sistemy. Pereosmyslivaya obshchepriзнannye istiny* [In favour of taxation reform. Reconsidering generally recognized commonplace]. Moscow, TEIS Publ., 2001. 96 p.
10. Slemrod J., Bakija J. M. *Taxing ourselves: a citizen's guide to the great debate over tax reform*. Cambridge, MIT Press, 2000. 348 p.
11. Modigliani F., Miller M. H. Corporate income taxes and the cost of capital: a correlation. *American Economic Review*, 1963, vol. 53, pp. 433–443.
12. Poterba J., Summers L. Dividend taxes, corporate investment and Q. *Journal of Public Economics*, 1983, vol. 22, pp. 729–752.
13. McKenzie K. J., Mintz J. M., Scharf K. A. Differential Taxation of Canadian and U.S. Passenger Transportation. Report of the Royal Commission on National Passenger Transportation, 1993, vol. 4, pp. 1645–1697.
14. Boadway R., Bruce N. Problems with integration corporate and personal income taxes in an open economy. *Journal of Public Economics*, 1992, vol. 48, iss. 1, pp. 39–66.
15. Auerbach A. J. Wealth maximization and the cost of capital. *Quarterly Journal of Economics*, 1979, vol. 93, pp. 433–446.
16. King M. A. *Public Policy and the Corporation*. London, Chapman and Hall, 1977. 289 p.
17. Devereux M. P., Freeman H. The impact of tax on foreign direct investment: empirical evidence and the implication for tax integration schemes. *International Tax and Public Finance*, 1995, vol. 2, pp. 85–106.
18. Beck P. J., Davis J. S., Jung W.-O. Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty. *The Accounting Review*, 1991, no. 66 (3), pp. 535–558.
19. Auerbach A. J. *Taxation and Corporate Financial Policy*. NBER Working Paper, no. 8302. Cambridge, National Bureau of Economic Research, 2001. 60 p.
20. Jiang J., Robinson J. R., Wang M. *Sleeping with the Enemy: Taxes and Former IRS Employees* (April 20, 2015). Available at: <http://ssrn.com/abstract=2597292>.
21. Onu D., Oats L. *Social influence and tax compliance*. University of Exeter, Tax Administration Research Centre, 2014. (Discussion Paper: 006-14).
22. Novoseltsev V. N. Advantages and disadvantages of mathematical modelling. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Investigations*, 2004, no. 6, pp. 121–122. (In Russian).
23. Smith V. L. *Papers in Experimental Economics*. New York, Cambridge University Press, 1991. 795 p.
24. Kagel J. H., Roth A. E. (eds). *The Handbook of Experimental Economics*. Princeton University Press, 1995. 744 p.
25. Smith V. Experimental Economics: Induced Value Theory. *The American Economic Review Papers and Proceedings*, 1976, no. 66 (2), pp. 274–279.
26. Libby R., Bloomfield R. J., Nelson M. W. Experimental Research in Financial Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 2002, no. 27, pp. 775–810.
27. Alm J. *Testing Behavioral Public Economics Theories in the Laboratory*. New Orleans, Tulane University, 2011. (Working Paper № 1102).
28. Freidland N., Maital S., Rutenberg A. A Simulation Study of Income Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 1978, no. 10, pp. 107–116.
29. Spicer M. W., Becker L. A. Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *National Tax Journal*, 1980, no. 33 (2), pp. 171–176.
30. Spicer M. W., Everett T. J. Audit Probabilities and the Tax Evasion Decision: An experimental approach. *Journal of Economic Psychology*, 1982, no. 2 (3), pp. 241–245.
31. Webley P. Audit Probabilities and Tax Evasion in a Business Simulation. *Economics Letters*, 1987, no. 25, pp. 267–270.
32. Becker W., Buchner H.-J., Slesking S. The Impact of Public Transfer Expenditures on Tax Evasion. *Journal of Public Economics*, 1987, no. 347, pp. 243–252.
33. Baldry J. Income Tax Evasion and the Tax Schedule. *Public Finance*, 1987, no. 42 (3), pp. 357–383.
34. Robben H. S. J., Webley P., Elffers H., Hessing D. J. Decision Frames, Opportunity and Tax Evasion: An Experimental Approach. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1990, no. 14, pp. 353–361.
35. Spilker B. C. The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research. *The Accounting Review*, 1995, no. 70 (1), pp. 49–70.

36. Alm J., McKee M., Beck W. Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. *National Tax Journal*, 1990, no. 43 (1), pp. 23–37.
37. Alm J., Jackson B., McKee M. Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance. *The American Economic Review*, 1992, no. 82 (4), pp. 1018–1026.
38. Alm J., Jackson B. R., McKee M. Fiscal Exchange, Collective Decision Institutions, and Tax Compliance. *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1993, no. 22, iss. 3, pp. 285–303.
39. Bosco L., Mittone L. Tax Evasion and Moral Constraints: Some experimental evidence. *Kyklos*, 1997, vol. 50, iss. 3, pp. 297–324.
40. Rest J., Narvaez D., Bebeau M. J., Thoma S. A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory. *Educational Psychology Review*, 1999, no. 11 (4), pp. 291–324.
41. Trivedi V. U., Shehata M., Lynn B. Impact of Personal and Situational Factors on Taxpayer Compliance: An experimental analysis. *Journal of Business Ethics*, 2013, no. 47 (3), pp. 175–197.
42. Boylan S. J., Sprinkle G. B. Experimental Evidence on the Relation between Tax Rates and Compliance: The Effect of Earned vs. Endowed Income. *The Journal of the American Taxation Association*, 2001, no. 23 (1), pp. 75–90.
43. Alm J., Cherry T., Jones M., McKee M. Taxpayer Information Assistance Services and Tax Compliance Behavior. *Journal of Economic Psychology*, 2010, no. 31 (4), pp. 577–586.
44. Hite P. A. McGill G. A. An Examination of Taxpayer Preference for Aggressive Tax Advice. *National Tax Journal*, 1992, no. 45 (4), pp. 389–403.
45. Johnson L. An Empirical Investigation of the Effects of Advocacy on Preparers «Evaluations of Judicial Evidence». *The Journal of the American Taxation Association*, 1991, no. 15 (1), pp. 1–14.
46. Krawczyk K., Sawyers R. B. The Effect of Magnitude of IRS Assessment and Engagement Letters on Tax Preparer Liability. *The Journal of the American Taxation Association*, 1995, no. 17 (2), pp. 71–88.
47. Slemrod J., Blumenthal M., Christian C. Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 2001, no. 79, pp. 455–483.
48. Doerrenberg P., Schmitz J. *Tax Compliance and Information Provision: A Field Experiment with Small Firms*. ZEW – Centre for European Economic Research. Discussion Paper No. 15-028. 2015. Available at: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp15028.pdf>.
49. Kleven H., Knudsen M., Kreiner C. T., Saez E. Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 2001, vol. 79, no. 3, pp. 651–692.
50. Torgler B. *A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance' Focusing on Under-Declaration and Over-Deduction*. Queensland University of Technology, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), 2012. (Working Paper No. 2012-06).
51. Weber T. O., Fookien J., Herrmann B. *Behavioural Economics and Taxation*. Taxation Papers no. 41. Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2014. 37 p. Available at: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm.
52. Wenzel M. Misperceptions of Social Norms about Tax Compliance. *Journal of Economic Psychology*, 2005, no. 26 (6), pp. 862–883.

Информация об авторе

Киреенко Анна Павловна — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой налогов и таможенного дела Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск, Россия (664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11); e-mail: kireenko-ap@mail.ru.

Author

Kireenko, Anna P. — Doctor habil. (Economics), Professor, Vice-Rector for Research, Baikal State University of Economics and Law (11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russian Federation); e-mail: kireenko-ap@isea.ru.

Требования к статьям, публикуемым в журнале «Journal of tax reform»

Требования к структуре и содержанию статьи

1. Статья, представляемая для публикации, должна обладать новизной, быть самостоятельным, завершенным, характеризующимся внутренним единством исследованием актуальной проблемы, связанной с налоговыми реформами на международном и национальном уровнях.

2. Текст статьи следует структурно разбивать на разделы с заголовками, отражающие:

- актуальность темы исследования;
- степень изученности и проработанности проблемы;
- предлагаемые методы, подходы и их оригинальность;
- анализ полученных результатов;
- основные выводы, обобщающие полученные научные результаты, а также обозначающие направления дальнейших исследований по проблеме.

3. Статья должна содержать иллюстративный материал, демонстрирующий результаты исследований.

Правила оформления статьи

1. Текст статьи набирается в текстовом редакторе Microsoft Word и сохраняются в формате .docx.

2. При наборе необходимо учитывать следующее:

- формат листа — А4;
- шрифт — Times New Roman; размер основного текста — 14 пт., вспомогательного (аннотация, ключевые слова, таблицы, рисунки, литература) — 12 пт.;
- межстрочный интервал — одинарный;
- форматирование — по ширине;
- абзацный отступ — 1,25 см;
- поля — 20 мм со всех сторон;
- нумерация — внизу страницы.

3. Объем статьи не менее 18–25 страниц.

4. Статья должна содержать следующие элементы, оформленные в соответствии с требованиями журнала (см. образец оформления статьи):

- индекс УДК;
- заглавие статьи на русском и английском языках;
- информацию об авторе (ав) на русском и английском языках;
- аннотацию на русском и английском языках;
- 5–10 ключевых слов на русском и английском языках;
- список использованной литературы;
- ссылки на литературу, оформленные согласно списку литературы в квадратных скобках.

5. Все элементы, перечисленные в п. 4, указываются сначала на языке оригинала текста статьи, затем на вспомогательном языке (в статьях на русском языке — сначала на русском, а затем на английском языке; в статьях на английском языке — сначала на английском, а затем на русском языке).

Рекомендации по подготовке аннотации статьи

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

1. Аннотация выполняет следующие функции:

- дает возможность установить основное содержание статьи, определить его релевантность и решить, следует ли обращаться к полному тексту статьи;

- предоставляет информацию о статье и устраняет необходимость чтения полного текста статьи в случае, если статья представляет для читателя второстепенный интерес;

- используется в информационных, в том числе автоматизированных, системах для поиска необходимых статей и информации.

2. Аннотация к статье должна быть:

- информативной (не содержать общих слов);
- оригинальной;
- содержательной (отражать основное содержание статьи и результаты исследований);

- структурированной (следовать логике описания результатов в статье);

- компактной (укладываться в **объем от 200 до 250 слов**).

3. Аннотация включает следующие аспекты содержания статьи:

- предмет, цель 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 рефератах статей, описывающих экспериментальные работы, указывают источники данных и характер их обработки);

- результаты работы (описываются 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);

- область применения результатов;

- выводы (могут сопровождаться рекомендациями, оценками, предложениями, гипотезами, описанными в статье).

4. В тексте аннотации следует употреблять синтаксические конструкции, собственные 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 ней следует применять значимые слова из текста статьи.

Рекомендации по выбору ключевых слов

1. Ключевые слова выражают основное смысловое содержание статьи, служат ориентиром для читателя и используются для поиска статей в электронных базах, поэтому должны отражать дисциплину (область науки, в рамках которой написана статья), тему, цель и объект исследования.

2. В качестве ключевых слов могут использоваться как одиночные слова, так и словосочетания в единственном числе и именительном падеже. Количество слов внутри ключевой фразы (словосочетания) может быть не более трех.

3. Основные принципы подбора ключевых слов:

- применяйте базовые термины вместе с более сложными (бухгалтерский учет основных средств, бухгалтерский учет, основные средства); повторы и синонимы (грузовые перевозки — транспортная логистика, организация перевозок — логистика);

- не используйте слишком сложные слова (словосочетания, в которых приводится больше трех слов, чаще всего можно разбить на несколько ключевых слов (обработка и анализ данных — обработка данных, анализ данных)); слова в кавычках (ОАО «Иркутскэнерго» — Иркутскэнерго); слова с запятыми (факторы, определяющие качество — факторы качества, определение качества);

- каждое ключевое слово — это самостоятельный элемент. Ключевые слова должны иметь собственное значение (человеческий капитал, его оценка — человеческий капитал, оценка человеческого капитала).

Рекомендации по оформлению ссылок на использованную литературу

1. Список использованной литературы оформляется в соответствии с ГОСТ 7.1-2003. Библиографическая запись. Библиографическое описание. Общие требования и правила составления и помещается в конце статьи. Нумерация в списке литературы осуществляется по мере цитирования. При повторном цитировании источника ему присваивается номер первоначального цитирования.

2. Ссылки на использованную литературу приводятся в тексте в квадратных скобках с указанием в них номера источника по Списку использованной литературы и страницы цитируемого фрагмента, напр.: [5, с. 115].

3. В оригинальной научной статье необходимо упоминание не менее 20–30 источников, имеющих автора, в научном обзоре — 50–80, в том числе не менее 50 % источников на иностранном языке. Редакционная коллегия рекомендует цитировать статьи из журналов, которые индексируются в международных базах данных (Scopus, Web of Science).

4. Электронные ресурсы, в которых не указан автор материала, статистические сборники, нормативно-правовые акты размещаются в постраничных сносках и в список использованной литературы не выносятся.

5. Самоцитирование автора допускается не более 20 % от количества источников в списке. Самоцитирование журнала (ссылки на статьи из данного журнала) не рекомендуется!!!

Пример оформления библиографических записей**1. Статьи в журналах:**

Орлова Е. Н. Мобильность налогоплательщиков — домохозяйств и их налоговой базы и ее влияние на налоговый потенциал / Е. Н. Орлова // Известия Иркутской государственной экономической академии. — 2012. — № 1 (81). — С. 23–27.

Романовская Ю. А. Проблемы межрегиональной миграции налогоплательщиков и уклонения от уплаты налогов / Ю. А. Романовская // Baikal Research Journal. — 2015. — Т. 6, № 4. — DOI : 10.17150/2411-6262.2015.6(4).4.

Jensen O. W. Transfer Pricing and output decisions: the dynamic interaction / O. W. Jensen // Decision Sciences. — 1986. — Vol. 17. — P. 428–436.

Grubert H. Taxes, tariffs and transfer pricing in multinational corporation decision making / H. Grubert, J. Mutti // Review of Economics and Statistics. — 1991. — № 33. — P. 285–293.

2. Статьи из сборников научных трудов и материалов конференции:

Быков С. С. Противодействие уклонению от уплаты налогов: функция, принцип и вектор развития системы российского налогового права / С. С. Быков // Влияние финансово-правовых и иных публично-правовых институтов на инновационное развитие России : материалы Всерос. науч.-практ. конф., г. Иркутск, 20–21 сент. 2013 г. / отв. ред. : Н. В. Васильева, С. В. Праскова. — Иркутск : Ин-т законодательства и правовой информации им. М. М. Сперанского, 2014. — С. 58–87.

3. Монографии, учебники, учебные пособия:

Варналий З. С. Экономическая безопасность Украины: проблемы и приоритеты укрепления / З. С. Варналий, Д. Д. Буркальцева, А. С. Саенко. — Киев : Знание Украины, 2011. — 299 с.

Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография / под ред. И. А. Майбурова, А. П. Киреенко, Ю. Б. Иванова. — М. : Юнити-Дана, 2013. — 383 с.

Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В. Демин. — М. : Юрлитинформ, 2006. — 424 с.

Geist B. Sociologicky slovník / B. Geist. — Praha : Victoria Publishing, 1992. — 322 p.

McCarten William J. International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Handbook. Tax Policy Division / William J. McCarten ; FAD IMF. — Washington, D.C., 1995. — 221 p.

4. Диссертации, авторефераты диссертаций:

Киреенко А. П. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / А. П. Киреенко. — Иркутск, 2005. — 329 с.

Карахотин С. Н. Оценка влияния налоговых издержек на стоимость капитала и инвестиционную привлекательность организации : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / С. Н. Карахотин. — СПб., 2006. — 17 с.

5. Электронные ресурсы, в которых указан автор материала:

Асанкин Р. ФНС впервые дотянулась до бенефициаров офшоров в Голландии [Электронный ресурс] / Р. Асанкин, А. Штыкина. — Режим доступа : <http://top.rbc.ru/business/19/12/2014/549302429a79476f5cfde7b3> (дата обращения: 14.02.2015).

Merz M. Taxation of the digital economy (China's Digital Transformation) [Electronic resource] / M. Merz. — Mode of access : https://michaelmerz.files.wordpress.com/2014/08/140825_taxation-of-the-digital-economy.pdf (data of access: 28.05.2015).

Предоставление сведений об авторе (ах) статьи

1. В статье в информации об авторах на русском и английском языках указываются следующие данные:

- фамилию, имя, отчество (полностью);
- ученую степень, ученое звание (полностью);
- занимаемую должность;
- рабочее подразделение (кафедра, факультет, институт и др.);
- место работы в соответствии с официальным названием организации;
- почтовый индекс организации — места работы (с указанием почтового индекса);

- адрес электронной почты (e-mail);

- ORCID (Open Researcher and Contributor ID) — уникальный идентификатор ученого, связывающий его исследовательскую деятельность и помогающий идентифицировать ссылки на его научные публикации в международных базах данных (Scopus, Web of Science) (если имеется).

2. Дополнительно указывается информация, которая служит для связи с автором и в журнале не публикуется:

- почтовый адрес для переписки (с указанием индекса);

- телефоны (рабочий, мобильный);

- SPIN-код — персональный идентификационный код автора в Science Index (если имеется).

3. Фамилия и имя на английском языке указываются автором в соответствии с их написанием в ORCID или ранее опубликованным в зарубежных изданиях, входящих в международные базы данных (Scopus, Web of Science), либо указанным в заграничном паспорте.

Образец оформления статей

УДК 351.71:004

Л. А. Матвейчук*Национальная академия государственного управления
при Президенте Украины,
г. Киев, Украина***ДИНАМИКА РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ
И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

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; индекс сетевой готовности; электронное налогообложение; информационно-коммуникационные технологии; налогово-таможенный департамент; налоговые услуги.

Liudmyla A. Matveychuk*National Academy for Public Administration under the President of Ukraine,
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; Networked Readiness Index; e-taxation; information and communication technologies; tax and customs department; tax services.

Текст статьи. Текст статьи¹. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. «Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи» [1, с. 115]. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи [2].

Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. «Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи» [3, р. 13]. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи. Текст статьи [4].

Список использованной литературы

1. Электронное налогообложение: сущность и перспективы применения / П. В. Мельник, А. Н. Новицкий, А. А. Долгий [и др.] ; под общ. ред. П. В. Мельника. — Ирпень: НУ ГНС Украины, 2010. — 332 с.
2. Викторова Н. Г. Онлайн-сервисы в налогообложении / Н. Г. Викторова // Налоговая политика и практика. — 2011. — № 5 (1). — С. 19–24.
3. Post J.E. Managing Extended Enterprise / J.E. Post, L. E. Preston, S. Sachs // The New Stakeholder View California Management Review. — 2002. — Vol. 45, № 1. — P. 6–26.
4. Тихомиров В. П. Мир на пути к Smart Education: новые возможности для развития [Электронный ресурс] / В. П. Тихомиров. — Режим доступа : <http://www.slideshare.net/PROelearning/smart-education-7535648> (дата обращения: 14.02.2015).

Информация об авторе

Матвейчук Людмила Александровна — кандидат экономических наук, докторант, Национальная академия государственного управления при Президенте Украины (03057, Украина, г. Киев, ул. Эжена Поттье, 20); e-mail: sla.kpnu@gmail.ru.

Author

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

¹ The Global Information Technology Report 2012 // World Economic Forum 2012. URL : http://www3.weforum.org/docs/Global_IT_Report_2012.pdf.

Publication requirements for articles submitted to «Journal of Tax Reform»

The requirements for the structure and content of the article

1. The article submitted for publication must contain novelty, must be an independent, complete and internally united research work on a current issue, related to tax reform at international and national levels.
2. The article should be structurally divided into sections with headings, reflecting:
 - relevance of the research;
 - background of a problem;
 - proposed research methods and their originality;
 - analysis of the study findings;
 - main conclusions, the results of the research and further discussion of them, or the problem solution.
3. The article should contain illustration material, showing the results of the research.

Format requirements

1. The manuscript files in Microsoft Word format should be converted to .docx files
2. Technical format of the article has to comply with the following requirements:
 - the page size – A4;
 - font – Times New Roman; main text – 14-point, supplementary text (abstract, keywords, tables, figures, references) – 12-point;
 - line spacing – 1,0;
 - fit to the width;
 - indent – 1,25;
 - margins – 2.0 cm on all sides;
 - page numbers - at the bottom of the page;
3. Article should be 18–25 pages.
4. The article has to contain the following components drawn up in accordance with the journal's requirements (see the sample):
 - UDC code;
 - title of the article in Russian and English;
 - information about the author given both in Russian and English;
 - abstract in Russian and English;
 - 5–10 key words in Russian and English;
 - the list of references;
 - the article should have reference notes given in square brackets provided according to the references.
5. All the elements listed in Sec. 4, indicated first in original language of the article, then in the subsidiary language (articles in Russian - first in Russian and then in English, and in articles in the English- first in English, and then in Russian).

Guidelines for Abstract writing

An Abstract is a source of information on your paper's content and findings.

1. An Abstract has the following functions:
 - allows readers to identify the basic concept of your paper as well as its relevance and decide if the full text paper is of interest to them;
 - provides information on your paper and makes it unnecessary to read its full text version if it is of secondary interest to a reader;
 - is used in information (including computerized) search systems to find papers and information.
2. An Abstract should be:
 - informative (no general words);

- original;
 - relevant (reflects your paper's key content and research findings);
 - structured (follows the logics of results' presentation in the paper);
 - concise (**between 200 and 250 words**).
3. An Abstract should contain the following content aspects:
- the statement of the object and purpose of your study;
 - research methods/methodology;
 - results observed;
 - the sphere of results application;
 - conclusions drawn from your study.
- the object, topic and purpose of the research (if they are not clear from the title of the paper);
- the research methods/methodology if they are original or of interest for this particular research. For papers concerned with experimental work describe your data sources and data process technique;
 - the results of research should be described as precisely and informatively as possible. Include your key theoretical and experimental results, factual information, revealed interconnections and patterns. Give special priority to new results and long-term impact data, important discoveries and verified findings that contradict previous theories as well as data that you think have practical value.
- the sphere for implementation the results of the research;
 - conclusions could be associated with recommendations, estimations, suggestions, hypotheses described in the paper.
4. Use the language typical of research and technical documents to compile your abstract and avoid complex grammatical constructions. Information contained in the title should not be repeated in the abstract. The abstract should be concise and clear and reflect only the main information of the original paper. The text of the abstract should include key words of the paper

Guidelines for Keywords

1. Keywords encapsulate the principal topics of the paper. These keywords will be used for indexing purposes as a guide to search the articles in electronic databases, therefore, they should reflect area of science in which the article was written, the subject, the purpose and object of research
2. The keywords can be used as single words and phrases. Key phrase (phrases) should contain no more than three words.
3. Basic principles for keyword selection:
 - avoid general and plural terms and multiple concepts (avoid, for example, «and», «of»).
 - be sparing with abbreviations: only abbreviations firmly established in the field may be eligible. These keywords will be used for indexing purposes.
 - each keyword should have its separate meaning.

Guidelines for Reference

1. Authors should use the following reference format: GOST 7.1-2003. The bibliographic description. General requirements and rules. References reside below the text body. The list of references should be arranged in the order of the appearance the citations in the text. In case of repeated citation the number is the same.
2. To associate the list of references with the text of the article, you should include a reference as a number (running number of the source from the list) and also the page number in square brackets: [5, c. 115].
3. In the original scientific paper must be not less than 20–30 references, in the scientific review — 50–80 references. The Editorial Board recommends to cite papers indexing in international databases (Scopus, Web of Science).

4. The electronic sources without an author, statistic and regulation materials should not be included in the list of reference, but preferably set as a footnotes at the end of the page.

5. Author's self-citations should not exceed 20 % of the number of sources in the list of references.

Information about the author (s)

1. The information about the authors in Russian and English indicates the following data:

- surname, first name, middle name (in full);
 - academic degree, academic title (in full);
 - position;
 - operating unit (department, chair, institute etc.);
 - affiliation (the official name of the organization);
 - organization address (including postcode);
 - author's e-mail;
 - ORCID (Open Researcher and Contributor ID) (if available).
2. Information for communication with the author (not published in the journal):
- post address for correspondence (with post index);
 - phone numbers (office, mobile);
 - SPIN-code – personal identification author's number in the Science Index (if available).

3. Full name in English is indicated in accordance with its writing at ORCID or previous publication in foreign journals included in international databases (Scopus, Web of Science), or as it is indicated in a foreign passport.

Редакторы: И. Л. Андриевич, Т. И. Кочульская, А. В. Кравченко

Переводчик: М. П. Демидов

Дизайн и верстка: Т. А. Лоскутова

ИД № 06318 от 26.11.01.

Подписано в печать 20.11.15. Формат 70x100 1/16. Бумага писчая. Печать плоская. Усл. печ. л. 6,1. 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@uffu.ru