

Налоги и налогообложение*Правильная ссылка на статью:*

Волков Д.М., Полежарова Л.В. Долгосрочная трансформация фискальных инструментов в условиях санкционного давления: опыт Ирана и его актуальность для России // Налоги и налогообложение. 2024. № 5. DOI: 10.7256/2454-065X.2024.5.71731 EDN: CSXLLX URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=71731

**Долгосрочная трансформация фискальных инструментов
в условиях санкционного давления: опыт Ирана и его
актуальность для России****Волков Денис Максимович**

ORCID: 0009-0001-9586-1107



аспирант; факультет Налогов, аудита и бизнес-анализа; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
Руководитель отдела налогового планирования; ООО "Купишуз"
117041, Россия, г. Москва, ул. Адмирала Лазарева, 43, кв. 197

✉ 230363@edu.fa.ru

Полежарова Людмила Владимировна

ORCID: 0000-0002-2636-6567

доктор экономических наук



профессор; кафедра налогов и налогового администрирования; Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
127083, Россия, г. Москва, ул. Верхняя Масловка, 15, каб. 505

✉ lypolezharova@fa.ru

[Статья из рубрики "Прогнозирование и планирование в налогообложении"](#)**DOI:**

10.7256/2454-065X.2024.5.71731

EDN:

CSXLLX

Дата направления статьи в редакцию:

18-09-2024

Аннотация: Предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана и характер её изменения в условиях международных санкций, которые действуют в отношении страны на протяжении нескольких десятилетий. С учётом того, что налогово-бюджетная система Ирана претерпела ряд значительных изменений в течение периода

санкционного давления, опыт этой страны актуален для России как с точки зрения возможных инструментов, направленных на стабилизацию экономики, так и с точки зрения прогнозирования трендов трансформации налоговой системы. Анализ и характеристика налоговой системы Ирана проводится через призму её донастройки и изменений, необходимых для обеспечения бюджетной устойчивости страны в условиях санкционного давления. В качестве источников используются данные, которые публикуются Всемирным банком и Центральным банком Ирана. Целью исследования является характеристика и выявление положительного опыта Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления и выработка рекомендаций по его применению в России. В качестве методов исследования использованы анализ, синтез, индукция, классификация. Используются показатели: налоговая нагрузка, доля налогов в общей сумме доходов государственного бюджета, доля отдельных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей. Данные анализируются в динамике за период 1972 – 2020 гг. Для визуализации результатов анализа использован графический способ представления данных. В результате анализа делается вывод, что налоги в условиях санкций становятся безальтернативным источником доходов государственного бюджета Ирана. На этом фоне структура налоговых платежей страны претерпела существенные изменения, в результате которых заметно выросла роль страховых взносов и косвенных налогов (прежде всего, НДС). Опыт Ирана является актуальным для России. Так, результат анализа демонстрирует, что в связи с тем, что санкции являются существенным барьером внешней торговли, налогообложение становится, по сути, единственным источником государственных доходов, а фискальная функция налогов – доминирующей. В этой связи увеличение номинальной ставки налога на прибыль организаций на 5 пунктов процента при сохранении действующих преференциальных механизмов, а также прогрессивное пятиступенчатое налогообложение личных доходов становится логичным и оправданным инструментом пополнения государственного бюджета, который позволяет достичь поставленной задачи.

Ключевые слова:

Иран, санкции, налогообложение, налоговая нагрузка, государственные доходы, налоговые платежи, структура налоговых поступлений, государственный бюджет, косвенные налоги, трансформация

Введение

В литературных источниках дано общее понятие санкции как юридического ограничения или юридического запрета (закона) на определенную деятельность [\[1, с. 98\]](#). Санкции I представляют собой явление, которое довольно распространено в истории международных экономических отношений. Они являются инструментом, который нередко применяется в geopolитике отдельными государствами или группами стран с целью оказания воздействия на решения оппонентов, проводящих самостоятельный политический курс. В последнее время практика применения санкций существенно расширилась, что привело к превращению их в инструмент демонстрирования «мягкой силы», которая даёт возможность странам-инициаторам добиваться реализации своих целей без дорогостоящего примирения вооружённых сил [\[2, с. 54\]](#). Как указывается в докладе Российского света по международным делам, санкции следует понимать, как инструмент господства в международных отношениях, который предполагает

использование странами-инициаторами мер экономического давления на страны-адресаты с целью добиться изменения их политического курса [\[3, с. 46\]](#).

Санкции могут затрагивать различные аспекты сфер деятельности государства, включая экономическую, финансовую, культурную, гуманитарную, политическую. Говоря о классификации видов и форм санкций, исследователи, чаще всего, апеллируют к опыту США, являющихся страной, которая наиболее часто применяет такой инструмент влияния. В частности, выделяют следующие виды санкций:

- штрафы против банков. При этом, компании финансового сектора лидируют по частоте попадания под штрафы в сравнении с другими отраслями [\[4, с. 75\]](#);
- секторальные санкции, которые представляют собой ограничения в отношении определённых отраслей конкретной страны, например, в отношении финансового сектора, в рамках которых устанавливаются ограничения финансирования и других операций с новым долгом или новыми ценными бумагами;
- блокирующие санкции. Относятся к наиболее жесткой санкционной мере и вводятся посредством внесения лица в санкционный список SDN, подразумевают полный запрет на доступ к финансовой системе США, проведение транзакций [\[5, с. 43-47\]](#).

Введение масштабных санкций в отношении России в 2022 г. ознаменовало новую эпоху эволюции способов санкционного давления, Инструментарий ограничений на финансовый сектор страны существенно расширился, были введены следующие ограничения:

- санкции в отношении центрального банка;
- отключение национальных банков от глобальной сети обмена финансовыми сообщениями (далее – «SWIFT»);
- запрет большинству международных рейтинговых агентств присваивать финансово-экономические рейтинги подсанкционной стране;
- ограничение доступа страны к ресурсам МВФ и Всемирного банка;
- ограничение предоставления услуг страхования и перестрахования для национальных компаний «страны-объекта» [\[6, с. 266\]](#).

Все вышеуказанные меры санкционного давления ограничивают доступ к финансовым ресурсам на мировых финансовых рынках, поэтому особую актуальность приобретает эффективность использования Россией внутренних финансовых ресурсов, и, прежде всего, налогов, являющихся основным источником доходов бюджетов всех уровней [\[7, с. 171\]](#).

Предмет и методы исследования

Предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана и характер ее изменения, которые происходят в условиях «беспрецедентного вызова в виде санкций со стороны группы стран во главе с США» [\[8, с. 32\]](#).

Несмотря на разработку отечественных налогово-бюджетных мер, направленных на стабилизацию экономики и государственных финансов в период санкций, анализ международного опыта в этой части является полезным. Дело в том, что Россия, хотя и

является страной, в отношении которой введено наибольшее количество санкций (22 230), она не единственная среди «подсанкционных» стран. Так, по состоянию на 05.09.2024 второе место по количеству введённых санкций занимает Иран (5 250), далее следуют Сирия (2 867), КНДР (2 207), Беларусь (1 499), Мьянма (1009), Венесуэла (748) [9].

Представляется, что из всех стран, указанных выше, Иран является государством, чей опыт противодействия санкциям представляется актуальным для России. Соответственно, предметом настоящего исследования является налоговая система Ирана в перспективе нескольких десятилетий. При этом, выбор Ирана в качестве исследуемой страны объясняется следующими причинами:

- в отношении Ирана был использован наиболее широкий инструментарий санкций, который сопоставим с российским (по количеству введённых санкций Иран занимает второе место после России, а до 22.02.2022 он занимал по этому показателю первое место);
- санкции в отношении Ирана вводились по конкретным политическим причинам, как-то: ядерная программа, нарушение прав человека, политика на Ближнем Востоке, деятельность Корпуса стражей исламской революции (далее – «КСИР»);
- Иран имеет типологические сходства с Россией, будучи крупным экспортером нефти и газа [10, с. 406, 410];
- Иран наиболее близок к России по масштабу экономики. Если оценивать объём ВВП по ППС в текущих ценах по данным на 2022 г., то Иран, занимающий 21 место, из подсанкционных стран является наиболее близким к России, занимающей 5 место [11];
- санкции в отношении Ирана вводились и действовали на протяжении длительного периода времени (более 40 лет). Таким образом, анализ опыта Ирана позволяет увидеть эффект влияния санкций на экономику страны и эффективность мер противодействия в долгосрочной перспективе.

В качестве методов исследования использованы анализ, синтез, индукция, классификация. Анализ и характеристика налоговой системы Ирана проводится через призму ее донастроек и изменений, необходимых для обеспечения бюджетной устойчивости государства в условиях санкционного давления, на основе данных, которые публикуются Всемирным банком и Центральным банком Ирана, с использованием следующих показателей: налоговая нагрузка, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета, доля налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей. Статистические данные анализируются в динамике за период 1972 – 2020 гг. Для визуализации результатов их анализа использован графический способ представления.

Целью исследования является характеристика и выявление положительного опыта Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления и выработка рекомендаций по его применению в России.

Апелляция к оппонентам

Процесс введения санкций в отношении Ирана можно разделить на хронологические этапы. При этом подходы исследователей в этом вопросе разнятся. Так, Тимофеев И. Н., Сокольщик Ю. С. и Морозов В. А. в статье «Санкции против Ирана: уроки для России в

новых международных условиях» выделяют несколько этапов санкций: 1951 - 1954 гг., 1979 - 1987 гг., 1995 - 1997 гг., 2006 - 2008 гг., 2010 - 2015 гг., 2018 г. – настоящее время. Указанные периоды связаны со знаковыми историческими событиями: попытка национализации «Англо-иранской нефтяной компании» в 1951 г., Исламская революция 1979 г., начало развития иранской ядерной программы в середине 90-х годов, введение международных санкций, утвержденных Советом Безопасности ООН в 2006 и 2010 гг., заключение Совместного всеобъемлющего плана действий в 2015 г., а также односторонний выход США из него в 2018 г. [\[10, с. 407 - 409\]](#).

При этом другой исследователь, Комшукова О. В., в статье «Санкции в отношении Ирана: цели и последствия» рассматривает два основных периода санкций: первым этапом является период односторонних санкций со стороны США с 1979 по 2005 гг., вторым – этап многосторонних санкций, начавшийся в 2006 г. и длящийся по настоящее время [\[12, с. 24\]](#).

Представляется, что изложенные выше, подлежат переосмыслению. Так, автором предлагаются следующие санкционные периоды в отношении Ирана:

- 1979 г. - 1995 г. (этап I). США заморозили иранские активы в американских банках, ввели запрет на ведение совместных предприятий гражданам и организациям США, в том числе в нефтегазовой сфере. Кроме того, были введены запреты на предоставление кредитов;
- 1995 г. - 2005 г. (этап II). США ввели санкции в отношении Ирана в связи с развитием иранской ядерной программы. В частности, были запрещены инвестиции в Иран, экспорт в страну определённых товаров и технологий. Примечательно, что в этот период было впервые опробовано применение вторичных санкций, однако широкого распространения эта практика не получила из-за опасения США осложнить отношения со своими союзниками;
- 2005 г. - 2010 г. (этап III). Санкции введены со стороны ООН, которая ввела ограничения финансовых операций в отношении ракетно-ядерной программы Ирана, была прекращена какая-либо финансовая помощь и субсидии. Также санкции распространились на иранские банки и их филиалы. В 2010 г. санкции ещё более ужесточились. В частности, в отношении банков, которые были заподозрены в проведении каких-либо операций в отношении ядерной программы Ирана, запрещались финансовые операции, а также запрещалось открытие ими филиалов за рубежом [\[10, с. 407-409\]](#);
- 2010 г. - 2015 г. (этап IV). Данный период охарактеризован санкциями со стороны ООН, а также со стороны ЕС (2012 г.), которые нанесли особый урон экономике Ирана [\[12, с. 26\]](#). В частности, был введен запрет на поставки нефти, нефтепродуктов, природного газа. К этому запрету помимо ЕС также присоединились другие страны;
- 2018 г. - наше время (этап V). Ужесточение санкций со стороны США [\[13, с. 121, 136\]](#). В частности, был введен очередной запрет в отношении иранской нефти и нефтепродуктов, а также введены ограничительные меры в отношении других отраслей иранской экономики. Кроме того, страна была повторно отключена от всемирной межбанковской системы SWIFT [\[14, с. 453\]](#).

Методология исследования

С учётом вышесказанного целесообразно сопоставить данные периоды санкционного давления с основными характеристиками налоговой системы Ирана. Анализ таких показателей во времени в их привязке к ключевым событиям в части введения/отмены санкций позволит увидеть, как трансформировалась налоговая система Ирана за более чем 40-летний период в условиях санкционного давления, а также понять ключевые особенности такой трансформации.

Сложность в анализе данных по Ирану заключается в ограниченности статистических источников: доступ на сайты большинства официальных органов Ирана отсутствует, а статистика международных организаций в отношении страны достаточно ограничена. Наиболее полные статистические данные в отношении Ирана публикует Всемирный банк (далее – «ВБ») и Центральный банк Ирана (далее – «ЦБИ»). Однако даже эти данные обладают рядом ограничений.

Во-первых, указанные источники содержат данные не по всем периодам исследования. Так, ВБ публикует необходимые для настоящего исследования данные за период с 1972 г. по 2009 г. (ВВП – за период с 1960 г. по 2022 г.), а ЦБИ – с 2004 г. по 2022 г.

Во-вторых, ЦБИ публикует данные согласно персидскому (иранскому) календарю, который не соответствует грекорианскому календарю, используемому в России. Так, год по персидскому календарю начинается в Навруз, который, как правило, выпадает на вторую половину марта (чаще всего на 19, 20 или 21 марта) [\[15, с. 3\]](#). Например, 1400 год по персидскому календарю соответствует периоду с 21.03.2021 по 20.03.2022 [\[16\]](#). С учётом того, что статистика ЦБИ публикуется помесячно нарастающим итогом с начала года персидского календаря, для конвертации данных в грекорианский календарь целесообразно сделать допущение, что год согласно персидскому календарю соответствует периоду с 01 апреля по 31 марта года по грекорианскому календарю (с учётом округления до конца марта). Тогда для того, чтобы привести данные к формату грекорианского календаря, необходимо воспользоваться формулой (1):

$$X_n = 9mY_{n-621} + 12mY_{n-622} - 9mY_{n-622}, \quad (1)$$

где X_n – данные за n -й год по грекорианскому календарю,

$9mY_{n-621}$ – данные за январь-сентябрь [$n-621$] года по персидскому календарю,

$12mY_{n-622}$ – данные за 12 месяцев [$n-622$] года по персидскому календарю,

$9mY_{n-622}$ – данные за январь-сентябрь [$n-622$] года по персидскому календарю.

В-третьих, между данными ВБ и ЦБИ отсутствует полная сопоставимость. Так, ВБ публикует данные по налоговым платежам укрупнённо в разрезе групп налогов (налоги на доход, прибыль и прирост капитала; страховые взносы; налоги на товары и услуги; налоги на международную торговлю; прочие налоги), в то время как ЦБИ публикует детальные данные по каждому взимаемому налогу. Соответственно, для целей получения сопоставимых показателей в течение всего анализируемого периода (с 1972 г. по 2020 г.) данные ЦБИ целесообразно перегруппировать в соответствии с классификацией ВБ.

В-четвёртых, данные ВБ в отношении Ирана ограничены 2009 г. Соответственно, для экстраполяции данных до 2020 г. необходимо рассчитать налоговые показатели самостоятельно.

В-пятых, согласно статистике ВБ и ЦБИ, страховые взносы не включаются в суммы налоговых платежей. Однако с точки зрения российского налогового законодательства

они относятся к налогам. Кроме того, суммы страховых взносов как источник государственного бюджета достаточно существенны, чтобы их не учитывать для целей анализа. В связи с этим для информативности налоговые показатели рассчитываются в двух вариантах: без страховых взносов (за весь исследуемый период) и со страховыми взносами (с начала исследуемого периода по 2009 г. включительно).

Таким образом, на основании имеющейся информации можно рассчитать и продемонстрировать динамику следующих показателей, характеризующих налоговую систему Ирана:

- налоговую нагрузку (отношение суммы налоговых платежей к ВПП) [17, с. 5] за период 1972 г. по 2020 г.;
- долю налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета за период с 1972 г. по 2020 г.;
- структуру основных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей укрупнённо за период с 1972 г. по 2020 г.

Анализ

Итак, начать анализ показателей налоговой системы Ирана следует с показателя налоговой нагрузки, который характеризует уровень налогового бремени экономических субъектов в экономике страны. Динамика данного показателя в процентах представлена на графике 1:

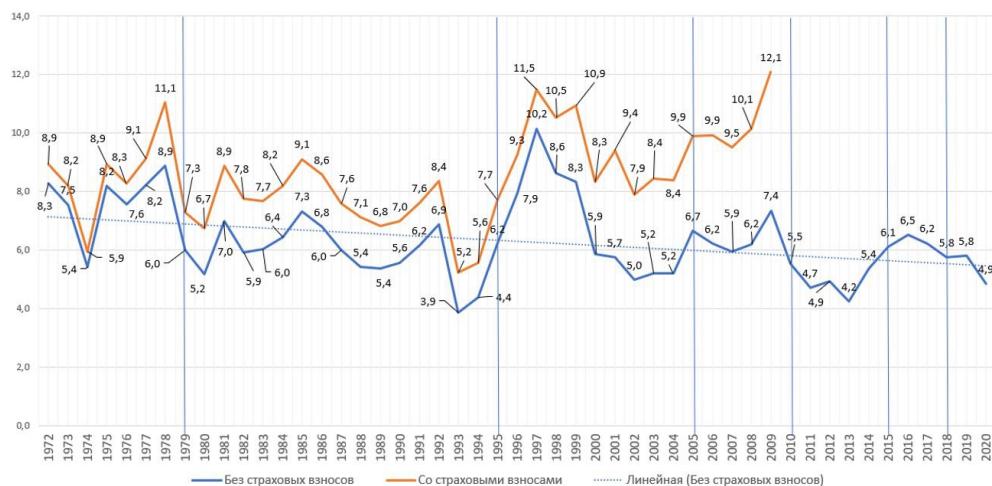


График 1 – Динамика налоговой нагрузки Ирана за период 1972-2020 гг., в процентах.

Составлено автором по данным [11, 16].

Как видно на представленном графике, в целом, уровень налоговой нагрузки Ирана (здесь и далее – без учёта страховых взносов) имеет тенденцию к снижению (см. линию тренда). Однако в разные промежутки времени наблюдались колебания. Так, в начале этапа I налоговая нагрузка снизилась: с 8,9% с «досанкционного» 1978 г. до 5,2% в 1980 г. Несмотря на небольшое увеличение в 1985 г., уровень налоговой нагрузки за указанный санкционный период не превысил 7,3 %. При этом в 1993 г. он существенно сократился до 3,9%. Стоит отметить, что начало этапа II ознаменовалось ростом налоговой нагрузки до максимально значения за весь период исследования (до отметки более 10%), однако затем вновь последовало снижение. Иная динамика наблюдается в этапах III, IV, V: сначала наблюдается снижение налоговой нагрузки, а затем – её

выравнивание (аналогично этапу I). Таким образом, анализируя уровень налоговой нагрузки Ирана, можно сделать вывод, что с началом введения санкций её уровень сокращается, однако потом он «выравнивается» за несколько лет. Это можно объяснить гипотезой о том, что правительство в условиях начала очередной волны экономических ограничений пытается поддержать предпринимателей и население, не увеличивая налоги и, таким образом, стимулируя экономическую активность. Однако затем для восполнения потерь государственного бюджета налоги повышаются. Стоит ожидать, что ближе к концу этапа V её уровень также повысится. Эта гипотеза подтверждается информацией о масштабных планируемых реформах в области налогообложения Ирана, которые призваны увеличить налоговые поступления в бюджет и предполагают, в том числе, 50-процентное увеличение налогов [\[18\]](#).

Анализ показателя налоговой нагрузки с учётом страховых взносов отражает динамику показателя без учёта страховых взносов. Как видно на графике 1, оба показателя имеют схожую динамику. Несмотря на отсутствие данных по страховым взносам за 2010 г. и далее, представляется, что в течение этого периода показатель будет иметь динамику, схожую с показателем налоговой нагрузки без учёта страховых взносов. Таким образом, выводы в этой части будут аналогичны. Таким образом, можно сделать промежуточный вывод, что вне зависимости от исследуемого показателя (с учётом или без учёта страховых взносов) введение новых санкций в отношении Ирана оказывает влияние на уровень налоговой нагрузки страны. В частности, нагрузка, как правило, снижается на начальном этапе введения санкций, а в процессе адаптации экономики к санкционному давлению уровень налоговой нагрузки повышается.

Далее проанализируем динамику доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., которая представлена на графике 2:

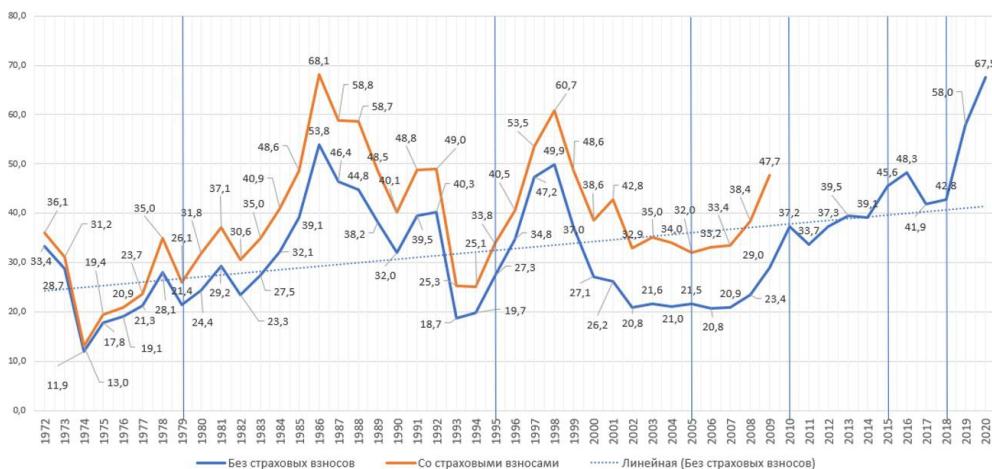


График 2 – Динамика доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., в процентах

Составлено автором по данным [\[11, 16\]](#).

Как видно на графике 2, до начала введения масштабных санкций в отношении Ирана, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета (без учёта страховых взносов) не превышала 33,4% (самые ранние данные наблюдений представлены за 1972 г.), при этом абсолютный минимум также пришёлся на «досанкционный» 1974 г. – 11,9%. Основной источник дохода иранской экономики в то время приходился на доходы от продажи нефти и нефтепродуктов. При этом в рамках

санкционных этапов I, II, III, V наблюдается эффект существенного увеличения доли налоговых платежей соответственно до следующих «пиковых» значений: 53,8% (1986 г.), 49,9% (1998 г.), 37,2% (2010 г.), 48,3% (2016 г.), 67,5% (2020 г.). Причём увеличение этой доли происходит с отложенным эффектом, то есть не в первый год введения очередного санкционного пакета, а спустя несколько лет. Отдельно стоит отметить этап IV: наибольшее значение доли налоговых доходов не было достигнуто в течение 2010 - 2015 гг. – представляется, что оно смешено в «межсанкционный» период 2015 - 2018 гг. и пришлось на 2016 г. Все 5 этапов санкций (этап IV с учётом смешённого пикового значения) характеризуются резким увеличением доли налоговых доходов в общей сумме доходов государственного бюджета, что в то же время означает снижение доли иных доходов, в частности, доходов от продажи нефти и нефтепродуктов – другого существенного источника дохода Ирана. Таким образом, в условиях санкций возможности пополнения государственного бюджета иными, неналоговыми доходами сокращаются, и всё более важную роль с точки зрения обеспечения финансирования деятельности государства приобретают налоговые доходы.

Аналогично показателю налоговой нагрузки, доля налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета с учётом и без учёта страховых взносов имеют схожую динамику, поэтому показатель с учётом страховых взносов отдельно не анализируется.

Таким образом, опыт Ирана наглядно демонстрирует, что основным источником пополнения государственного бюджета становятся налоговые платежи, которые со временем вытесняют другие, неналоговые доходы.

Далее необходимо исследовать структуру основных налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей укрупнённо за период с 1972 г. по 2020 г. Группировка налогов основана на классификации ВБ. В частности, для целей анализа используется четыре группы налогов:

- налоги на доход, прибыль и прирост капитала, которые включают подоходные налоги физических и юридических лиц, налоги на прибыль организаций, налоги в отношении дохода от использования капитала, земельных участков, ценных бумаг и других активов. По сути, соответствуют прямым налогам;
- налоги на товары и услуги, которые включают налоги с оборота или с продаж, НДС, акцизы, определённые налоги на реализацию услуг, налоги на добычу полезных ископаемых, имущественные налоги, налоги на прибыль государственных монополий. Несмотря на наличие в этой категории налогов разных групп, с учётом того, что наиболее существенная доля приходится на косвенные налоги (налоги с оборота или с продаж, НДС и акцизы), для целей дальнейшего анализа можно сделать допущение, что данная группа налогов соответствует косвенным налогам;
- налоги на международную торговлю, которые включают ввозные и вывозные пошлины, налоги на прибыль импортных и экспортных монополий, налоги на доход в виде курсовых разниц, налоги в отношении валютных операций. С учётом того, что наиболее существенная доля в общей сумме налогов на международную торговлю приходится на ввозные и вывозные пошлины, для целей дальнейшего анализа можно сделать допущение, что данная группа налогов соответствует таможенным пошлинам [\[11\]](#);
- прочие налоги, которые включают все налоги, которые не относятся к 1 - 3 группам.

Так как ВБ публикует статистику в отношении доли налоговых платежей в разрезе групп

1 - 4 к общей сумме доходов государственного бюджета, а не к общей сумме налоговых платежей, для того, чтобы узнать долю каждого вида налоговых платежей к общей сумме налоговых платежей, необходимо провести дополнительные расчёты, используя такие статистические показатели, как доля доходов государственного бюджета в ВПП и доля налоговых доходов в ВВП. Таким образом, доля налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей рассчитывается по формуле (2):

$$X = Ax * B / C, \quad (2)$$

где X – доля группы налогов в общей сумме налоговых платежей,

Ax – доля соответствующей группы налогов в общей сумме доходов государственного бюджета,

B – доля доходов государственного бюджета в ВПП,

C – доля налоговых доходов в ВВП.

Согласно формуле (2) рассчитываются статистические показатели за период с 1972 г. по 2009 г. включительно. Что касается данных за 2010 - 2022 гг., то для их расчёта используются данные ЦБИ. Так как ЦБИ не использует группировку, предложенную ВБ, а приводит более детальную статистику по каждому налогу, для обеспечения сопоставимости данных показатели налогов по данным ЦБИ распределяются в одну из четырёх вышеуказанных групп. В частности,

- к группе «налоги на доход, прибыль и прирост капитала» относятся корпоративные налоги (corporatetax), налоги в отношении физических лиц (incometax) и некоторые налоги из состава налогов на активы (wealthtax): налоги на гудвилл (transferofgoodwill), налоги в отношении купли-продажи ценных бумаг (sharestransfer) и налоги в отношении купли-продажи имущества (propertytransactions);
- к группе «налоги на товары и услуги» относятся соответствующие налоги на товары и услуги (taxongoodsandservices);
- к группе «налоги на международную торговлю» относятся таможенные пошлины (customsduty);
- к группе «прочие налоги» относятся оставшиеся налоги из состава налогов на активы (wealthtax): налог на наследство (inheritancetax), гербовый сбор (stampduty) и прочие налоги (other).

Анализ динамики доли налоговых платежей в разрезе групп 1 - 4 к общей сумме налоговых платежей с учётом вышеуказанных корректировок представлен на графике 3:

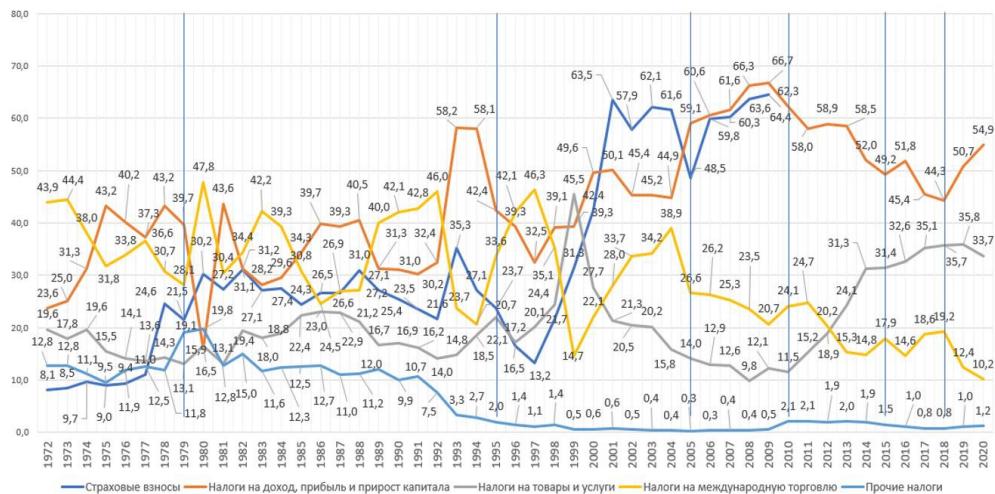


График 3 – Динамика доли налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., в процентах

Составлено автором по данным [11, 16].

На графике 3 справочно представлен анализ динамики страховых взносов, которые, как было указано выше, не относятся к налогам согласно классификации ВБ и ЦБИ. Страховые взносы представлены в виде доли страховых взносов от общей суммы налоговых платежей.

Как видно из представленного выше графика, в «досанкционный» период наибольшая доля налоговых поступлений Ирана приходилась на прямые налоги и на таможенные пошлины. При этом доля страховых взносов была минимальна. В течение этапа I наблюдаются существенные колебания между прямыми налогами и таможенными пошлинами, однако они остаются наиболее существенными налогами с точки зрения государственного бюджета вплоть до конца этапа I, то есть до 1995 г. Однако, в течение этапа I существенно растёт доля страховых взносов, достигнув пикового значения 35,3% в 1993 г. В то же время доля прочих налогов снизилась с 19,1% в 1979 г. до 2,0% в 1995 г. и осталась примерно на том же уровне вплоть до конца анализируемого периода.

Этап II характеризуется изменением структуры налоговых платежей. На фоне дальнейшего увеличения доли прямых налогов существенно увеличилась доля страховых взносов, в некоторых годах по сумме превысив даже прямые налоги (2001 - 2004 гг.). Именно, начиная с этапа II наметился тренд на снижение доли таможенных пошлин: на конец данного периода на них пришлось 26,6% от всех налоговых платежей, в то время как ранее в некоторые годы на них приходилось более 40% от всех налоговых платежей. Динамика показателя косвенных налогов в течение этапа II не стабильна: несмотря на существенный «всплеск» в 1999 г. (до 45,5%) в течение всего этапа какой-либо выраженный тренд динамики данного показателя не прослеживается.

Что касается этапа III, то в течение данного периода отмечается дальнейшее снижение доли таможенных пошлин, а также косвенных налогов в структуре налоговых платежей, в то время как сумма страховых взносов и прямых налогов продолжает увеличиваться. В частности, доля таможенных пошлин стремится к 20%, а доля прямых налогов достигла максимального значения за весь период наблюдений: 66,7% в 2009 г.

Этап IV характеризуется, с одной стороны, снижением доли прямых налогов, а, с другой стороны, существенным увеличением косвенных налогов с 11,5% в 2010 г. до 31,4% в 2015 г. Представляется, что данный эффект вызван введением НДС в Иране с 2008 г. и

последовательным увеличением ставки этого налога с 3% в 2008 г. до 8% в 2015 г. (с 2016 г. действует стандартная ставка 9%) [\[19, с. 5, 7\]](#). При этом доля прямых налогов снизилась с 62,3% в 2010 г. до 49,2% в 2015 г.

Что касается этапа V, то в течение данного периода косвенные налоги окончательно занимают второе место среди всех налогов с точки зрения пополнения государственного бюджета (без учёта страховых взносов, данные по которым отсутствуют), при этом первое место занимают прямые налоги: по данным за 2020 г. на их долю пришлось более половины всех налоговых платежей (54,9%). Примечательно, что доля таможенных пошлин сократилась до 10,2% - наименьший показатель за весь период наблюдений.

Таким образом, можно сделать вывод, что за период с 1972 г. по 2020 г. структура налоговых платежей Ирана претерпела существенные изменения. Ключевые из них заключаются в постепенном сокращении доли таможенных платежей и увеличением доли прямых и косвенных налогов. Кроме того, можно отметить также существенное увеличение взимаемых сумм страховых взносов согласно данным, доступным по 2009 г. включительно. Таким образом, прямые и косвенные налоги по состоянию на 2020 г. обеспечивают почти 90% всех налоговых поступлений государственного бюджета Ирана.

Выводы

Проанализировав этапы трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления на экономику Ирана за период с 1979 г. по 2020 г. на примере определённых показателей, можно сделать следующие выводы.

Во-первых, налоговая нагрузка в Иране на протяжении более сорока лет постепенно снижается. При этом отмечаются определённые колебания налоговой нагрузки в зависимости от санкционного этапа. Так, при введении санкций в первое время уровень налоговой нагрузки снижается, что, как представляется, вызвано необходимостью введения контрсанкционных мер, направленных на поддержку экономики в условиях ограничений. Очевидно, что повышение налогов в это время может быть губительно для организаций и населения. Однако по прошествии некоторого времени уровень налоговой нагрузки постепенно начинает расти – это происходит из-за необходимости обеспечения поступлений государственного бюджета и «компенсации» недополученных им доходов из-за введения мер стимулирующего характера.

Во-вторых, налоговые платежи становятся основным источником дохода государственного бюджета, которые носят безальтернативный характер. Это объясняется особенностями санкционной политики, которая направлена, прежде всего, на ограничение международной торговли страны (в рассматриваемом случае – Ирана). Под санкции, как правило, попадают отрасли, которые являются наиболее развитыми и которые приносят наибольшие доходы государственного бюджета. В случае с Ираном это, прежде всего, добыча нефти и производство нефтепродуктов. Из-за введения нефтяного эмбарго другими странами у Ирана существенно упали возможности пополнения государственного бюджета за счёт продажи нефти. Принимая во внимание тот факт, что налоги в наименьшей степени подвержены международным санctionям, они превратились в ключевой источник государственных доходов.

В-третьих, за годы санкционного давления на Иран существенно изменилась структура налоговых платежей. Если в начале анализируемого периода наибольшая доля приходилась на прямые налоги и таможенные пошлины, то на фоне ограничений в части международной торговли роль таможенных пошлин в пополнении государственного

бюджета существенно понизилась. При этом отчётливо заметен тренд на увеличение налоговой нагрузки в отношении иранского населения и организаций, что характеризуется, прежде всего, многократным увеличением сумм взимаемых страховых взносов, увеличением косвенных налогов (прежде всего, за счёт введения НДС), а также сохранением высокой доли прямых налогов в структуре налоговых платежей. По сути, население и организации, ведущие свою деятельность на территории страны, становятся основным источником пополнения государственного бюджета Ирана на фоне сокращения объёмов международной торговли и введения масштабных санкций.

В настоящий момент отсутствуют какие-либо основания для отмены или, по крайней мере, смягчения международных санкций в отношении Ирана. В этой связи представляется, что тренды, наблюдающиеся в отношении трансформации налоговой системы страны, сохранятся и в будущем. Однако при изменении подхода международного сообщества в отношении Ирана налоговая система, являясь частью экономической системы, тоже будет меняться и адаптироваться к новым экономическим реалиям.

Научная новизна

Как было указано выше, Россия в настоящий момент испытывает колossalное санкционное давление. С учётом того, что, как ожидается, эта ситуация может сохраниться в ближайшем будущем, опыт Ирана является крайне актуальным для российской экономики.

Одним из обстоятельств, которое необходимо дополнительно оценить исследователям, является существенное сокращение доли неналоговых доходов бюджета, что отчётливо наблюдается на примере Ирана. Это означает, что поиск источников финансирования государственных финансов для страны, являющейся объектом санкционного давления, резко усложняется. Вместо внешних источников (в частности, экспортной выручки), стране необходимо переориентироваться на внутренние источники государственных доходов, одним из которых являются налоги. Несомненно, экспортный потенциал России существенно выше возможностей Ирана, однако несмотря на это, необходимо иметь ввиду, что введение санкций всячески препятствует внешней торговле и одновременно способствует усилению роли налогообложения как одного из наиболее важных, если не единственного, факторов роста государственных доходов.

Из этого вытекает другой вывод, который заключается в том, что по мере усиления санкционного давления существенно возрастает роль именно фискальной функции налогов, которая заключается в обеспечении государственных доходов для финансирования различных видов государственных расходов, таких как образование, здравоохранение, безопасность и другие социальные программы [20, с. 841]. Основной задачей государства становится наиболее эффективное изыскание и изъятие налоговых резервов, заключающееся, с одной стороны, в возложении большего налогового бремени на субъектов налогообложения, а, с другой стороны, соблюдении баланса государственных и частных интересов. Следовательно, в условиях санкционного давления у государства не остается другого выбора, кроме взыскания максимально возможной суммы налогов у тех субъектов, кто её может заплатить, при этом, не увеличивая налоговое бремя тех, кто платить не может. Одним из очевидных инструментов, который призван реализовать такой подход, является прогрессивная шкала налогообложения. Если абстрагироваться от возможных дискуссий касательно концептуальной экономической справедливости такого порядка налогообложения, то можно с уверенностью говорить о том, что прогрессивное налогообложение способствует

пополнению государственного бюджета без многократного увеличения налоговой нагрузки для подавляющей части субъектов (богатые, доля которых в процентном соотношении, как правило, меньше, чем доля «среднего класса» и бедных, платят больше). Соответственно, если государство в качестве основной задачи ставит наиболее эффективное пополнение государственного бюджета на фоне ограниченности иных источников дохода, что становится крайне актуальным в условиях санкций, то представляется, что прогрессивное налогообложение призвано довольно успешно решить эту задачу.

В России долгое время шла общественная дискуссия касательно введения прогрессивной шкалы налогообложения в отношении доходов физических лиц, которая в итоге введена, начиная с 01.01.2025 (Федеральный закон от 12.07.2024 N 176-ФЗ). При этом такое нововведение стало, в многом, результатом санкций: неналоговые источники доходов государственного бюджета существенно сократились, что коррелирует с динамикой государственных финансов Ирана, а расходы увеличились. В текущих условиях, когда экономика России ощущает колоссальное санкционное давление, введение прогрессивной шкалы налогообложения, а также увеличение общей налоговой ставки по налогу на прибыль организаций до 25 процентов (на 5 процентных пункта) при сохранении действующих преференциальных механизмов становится безальтернативным способом пополнения государственных доходов с минимально возможными последствиями для экономики и населения.

Библиография

1. Зернова Л. Е. Классификация санкций и рисков из-за введения санкций / Зернова Л. Е., Фарзаниан М. // Инновационные технологии управления и права. – 2014. – № 3 (10).
2. Архипова В. В. Развитие международных санкционных режимов: исторический аспект / Архипова В. В., Комолов О. О. // Российский внешнеэкономический вестник. – 2016. – № 3.
3. Тимофеев И. Н. Политика санкций: цели, стратегии, инструменты: хрестоматия. Издание 2-е, переработанное и дополненное / Тимофеев И. Н., Морозов В. А., Тимофеева Ю. С. // Российский совет по международным делам (РСМД). – 2020.
4. Тимофеев И. Н. «Санкции за нарушение санкций»: принудительные меры министерства финансов США против компаний финансового сектора / Полис. Политические исследования. – 2020. – № 6.
5. Тимофеева Ю. С. Санкции и принудительные меры США в отношении компаний финансового сектора / Финансовый журнал. – 2021. – № 4.
6. Маргания О. Л. Седьмой международный экономический симпозиум – 2023. Материалы международных научных конференций 20-22 апреля 2023 г.: X Международная научно-практическая конференция «Устойчивое развитие: общество и экономика»; XX Международная конференция «Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы»; XXIX Международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы менеджмента: управление в условиях новых вызовов внешней среды»; VIII Международная научная конференция «Соколовские чтения «Бухгалтерский учёт: взгляд из прошлого в будущее»; Международная конференция молодых ученых-экономистов «Развитие современной экономики России» / Маргания О. Л., Титов В. О. // ООО «Скифия-принт». – 2023.
7. Колпакова Г. М. Система показателей налогового анализа: методологические основы / Колпакова Г. М., Евдокимова Ю. В. // Российская экономика: взгляд в будущее. Материалы V Международной научно-практической конференции. Отв. ред. Радюкова Я. Ю. – 2019.

8. Зиновьев А. Г. Корреляционный анализ влияния санкций на фондовые и отраслевые индексы стран-инициаторов санкций и стран, подверженных санкциям / Зиновьев А. Г., Дубина И. Н., Кузьмин П. И. // Экономика. Профессия. Бизнес. – 2024. – № 1.
9. Castellum.AI: Russia Sanctions Dashboard : офиц. сайт. – URL: <https://www.castellum.ai/russia-sanctions-dashboard> (дата обращения: 27.05.2024).
10. Тимофеев И. Н. Санкции против Ирана: уроки для России в новых международных условиях / Тимофеев И. Н., Сокольщик Ю. С., Морозов В. А. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Международные отношения. – 2022. – Т. 15. – № 4.
11. The World Bank: World Bank Open Data : офиц. сайт. – URL: <https://data.worldbank.org/> (дата обращения: 27.05.2024).
12. Камшукова О. В. Санкции в отношении Ирана: цели и последствия / Экономические и социальные проблемы России. – 2016. – № 2.
13. Kozhanov N. A. Iran's Economy under Sanctions: Two Levels of Impact / Russia in global affairs. – 2022. – Vol. 20. – No. 4.
14. Синеок М. Н. Оценка нефтяных доходов Ирана исходя из анализа взаимодействия Ирана и США / Синеок М. Н., Грибанич В. М. // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: экономика. – 2021. – Т. 29. – № 2.
15. Heydari-Malayeri M. A concise review of the Iranian calendar / Paris Observatory. – 2006.
16. Central Bank of the Islamic Republic of Iran: Government Budget and Fiscal Data : офиц. сайт. – URL: <https://www.cbi.ir/category/3394.aspx> (дата обращения: 27.05.2024).
17. Николаев И. А. Аналитическая оценка налоговой нагрузки в российской экономике / Комитет РСПП по налоговой политике. – 2016.
18. Iran's Government Plans To Increase Taxes Amid Economic Crisis // Iran International : электрон. журн. – 2023. – URL: <https://wwwiranintl.com/en/202311237742>. Дата публикации: 11.23.2023.
19. Yousefi K. The Double Dividend of a Joint Tariff and VAT Reform: Evidence from Iran / Yousefi K., Vesal M. // Munich Personal RePEc Archive. – 2021. – No. 107377.
20. Чумакова А. И. Влияние фискальной функции налогов на развитие регионов / III Махмутовские чтения. Управление социально-экономическим развитием региона в условиях внешних вызовов. Сборник научных трудов Международной научно-практической конференции. – 2024.

Результаты процедуры рецензирования статьи

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

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

Предметом исследования в рецензируемой статье выступает налоговая система Ирана и ее изменения, происходящие в условиях санкций со стороны группы стран, работа посвящена изучению опыта Ирана в трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления и возможности его применения для России.

Методология исследования базируется на анализе данных Всемирного банка и Центрального банка Ирана о поступлении налоговых платежей в бюджет Ирана, приведении этих данных к формату грекоиранского календаря, перегруппировке данных о налогах в соответствии с классификацией Всемирного банка, применении метода экстраполяции, расчете налоговой нагрузки, структуры налоговых платежей, построении уравнений тренда, визуализации полученных результатов.

Актуальность исследования авторы работы справедливо связывают с тем, что получившие в последнее время значительное распространение меры санкционного

давления ограничивают доступ к финансовым ресурсам на мировых финансовых рынках, поэтому особую актуальность приобретает эффективность использования Россией внутренних финансовых ресурсов, и, прежде всего, налогов, являющихся основным источником доходов бюджетов всех уровней.

Научная новизна рецензируемого исследования, по мнению рецензента, состоит в выводах авторов о возможности использования опыта Ирана по трансформации фискальных инструментов в условиях санкционного давления в российской экономике, а также выявленных тенденциях иранской налоговой системы за сорокалетний период: во-первых, существенное сокращение доли неналоговых доходов бюджета; во-вторых, возрастающая роль фискальной функции налогов.

Структурно в статье выделены следующие разделы: Введение, Предмет и методы исследования, Апелляция к оппонентам, Методология исследования, Анализ, Выводы, Научная новизна и библиография.

В публикации раскрыта сущность современных санкций в международных отношениях, отражены их виды, обоснован выбор Ирана в качестве исследуемой страны, чей опыт противодействия санкциям может быть полезен для России. Авторы приводят на графиках динамику налоговой нагрузки Ирана за период и динамику доли налоговых платежей в общей сумме доходов государственного бюджета Ирана за период с 1972 г. по 2020 г., а также долю налоговых платежей в общей сумме налоговых платежей Ирана за этот период. Представляется, что заявленная в статье цель исследования достигнута: в работе приведены характеристика и выявлен положительный опыт Ирана по изменению налоговой системы в условиях санкционного давления, внесены рекомендации по его применению в России.

Библиографический список включает 20 источников – публикации российских и зарубежных авторов по теме статьи на русском и английском языках. В тексте имеются адресные ссылки на библиографические источники, что подтверждает наличие апелляции к оппонентам.

Рецензируемый материал соответствует направлению журнала «Налоги и налогообложение», будет интересен широкому кругу читателей, рекомендуется к опубликованию.